

TRANSIÇÃO PARA UMA NOVA ÉTICA TRIBUTÁRIA

a sustentabilidade como
objetivo econômico



ORGANIZADOR
Renault de Freitas Castro

COLABORADORES
Carlos Ayres Britto
Ives Gandra da Silva Martins
André L. Costa-Corrêa
Lucilene Silva Prado

TRANSIÇÃO PARA UMA NOVA ÉTICA TRIBUTÁRIA

a sustentabilidade como
objetivo econômico

TRANSIÇÃO PARA UMA NOVA ÉTICA TRIBUTÁRIA

a sustentabilidade como
objetivo econômico



ORGANIZADOR
Renault de Freitas Castro

COLABORADORES
Carlos Ayres Britto
Ives Gandra da Silva Martins
André L. Costa-Corrêa
Lucilene Silva Prado



Porto Alegre, 2016.

T772 Transição para uma nova ética tributária: a sustentabilidade como objetivo econômico / [Organizado por] Renault de Freitas Castro. – Porto Alegre : Paixão, 2016.

15,5x22,5 cm. ; 116p.
ISBN 978-85- 60392-37- 7

1. Desenvolvimento sustentável. 2. Sustentabilidade. 3. Desenvolvimento econômico. 4. Direito ambiental. 5. Reciclagem. I. Castro, Renault de Freitas.

CDU 330.34:336.2:574.68

Catálogo na publicação: Leandro Augusto dos Santos Lima – CRB 10/1273

Revisão: Carlos Alberto Alves da Silva

Projeto Gráfico e Diagramação: Flávia Klovan Fernandes

Capa: Frisson Comunicação

Impressão: Gráfica e Editora Pallotti



ABRALATAS

Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alta Reciclabilidade

SCN, Quadra 01, Bloco F, Ed. America
Office Tower, Salas 1608, 1609 E 1610

CEP 70711-905 - Brasília/DF - Brasil

Fone (61) 3327-2142

www.abralatas.org.br



PAIXÃO EDITORES

Alameda Coelho Neto 20 / 303

CEP 91340-340 – Porto Alegre/RS – Brasil

Fone/Fax (51) 3332-7474

www.paixaeditores.com

DEDICATÓRIA

Este livro é dedicado aos catadores de materiais
recicláveis do Brasil.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	9
PREFÁCIO	
Jorge Angel Rosa Garcia	11
APRESENTAÇÃO	
André L. Costa-Corrêa e Renault de Freitas Castro.....	13
TEMA CENTRAL: O REGIME CONSTITUCIONAL DA PARELHA TEMÁTICA ORDEM ECONÔMICA/MEIO AMBIENTE	
O princípio constitucional do tratamento diferenciado para o meio ambiente e sua concreção por obrigatórias políticas públicas, especialmente as de natureza tributária	
Carlos Ayres Britto	21
ESTÍMULOS FISCAIS PARA O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO EM PROJETOS COM IMPACTOS FAVORÁVEIS À PRESERVAÇÃO E RECUPERAÇÃO AMBIENTAL – PARECER	
Ives Gandra da Silva Martins	41
POR UMA NOVA ÉTICA TRIBUTÁRIA SUSTENTÁVEL	
André L. Costa-Corrêa.....	69
NORMAS INDUTORAS PARA UMA “TRIBUTAÇÃO VERDE”	
Lucilene Prado.....	105

AGRADECIMENTOS

Esta obra não teria sido possível sem a contribuição dos seguintes parceiros:

PATROCINADORES

CICLO DE DEBATES ABRALATAS 2014

Novelis, ReciclaBR, Coca-Cola e Confederação Nacional da Indústria – CNI.

CICLO DE DEBATES ABRALATAS 2015

Novelis e ReciclaBR.

APOIADORES

CICLO DE DEBATES ABRALATAS 2014

Associação Brasileira de Embalagem (Abre), Associação Brasileira dos Membros do Ministério Público de Meio Ambiente (Abrampa), Conselho Empresarial para o Desenvolvimento Sustentável (Cebds), Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), Instituto de Embalagens, Movimento Nacional dos Catadores de Materiais Recicláveis (MNCR), Sindicato Nacional da Indústria de Estamparia de Metais (Siniem) e Revista Embanews.

CICLO DE DEBATES ABRALATAS 2015

Associação Brasileira de Advocacia Tributária (Abat), Associação Brasileira de Embalagem (Abre), Conselho Empresarial para o Desenvolvimento Sustentável (Cebds), Escola de Direito do Instituto Internacional de Ciências Sociais (CEU/IICS), Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), Instituto de Embalagens, Instituto Ethos, Movimento Nacional dos Catadores de Materiais Recicláveis (MNCR), Sindicato Nacional da Indústria de Estamparia de Metais (Siniem), União da Indústria de Cana-de-açúcar (Unica) e Revista Embanews.

PREFÁCIO

Jorge Angel Rosa Garcia

Presidente do Conselho Diretor da Abralatas

Carregar a imagem de produtores da embalagem mais reciclada do mundo muito nos orgulha, mas também nos exige muita responsabilidade. Desde o início de sua produção no Brasil, há pouco mais de 25 anos, a indústria de latas de alumínio para bebidas construiu e consolidou um modelo de coleta e reciclagem dessa embalagem que acabou sendo incorporado à legislação brasileira de resíduos sólidos. Esse modelo valorizou o catador de materiais recicláveis, transformou em atividade econômica digna o que antes era classificado como trabalho informal.

Representando uma embalagem com índices de reciclagem elevados e cuja reciclagem gera empregos e renda, a Abralatas reforçou o seu programa de responsabilidade socioambiental com a criação, em 2010, do Ciclo de Debates Abralatas, com o objetivo de estimular a discussão sobre o impacto econômico, social e ambiental da produção, do consumo e do descarte de embalagens para bebidas, além de buscar soluções para melhorar a produtividade das cooperativas de reciclagem e as condições de trabalho do catador de materiais recicláveis.

Em sua primeira fase, de 2010 a 2013, o Ciclo de Debates teve como foco as cooperativas de reciclagem, proporcionando a essas entidades a chance de acompanhar de perto a formulação e a implementação da Política Nacional de Resíduos Sólidos e a oportunidade de manter contato direto com as autoridades e instituições públicas e privadas municipais, estaduais e federais que exerciam influência sobre as áreas de interesse do catador.

Na segunda fase, de 2014 a 2015, o Ciclo de Debates Abralatas ampliou o seu foco para englobar políticas que contribuíssem para estimular a produção e o consumo de bens e serviços de baixo impacto ambiental, incluindo, obviamente, as embalagens. A intenção foi, como sempre, favorecer o aumento da reciclagem e do reaproveitamento, beneficiando o catador e, em última análise, o país. No caso do Ciclo de Debates, a ênfase recaiu sobre a exploração da política tributária como instrumento para viabilizar as mudanças requeridas, seguindo o exemplo de vários países.

Envolvemos nos trabalhos dessas duas primeiras fases catadores, representantes do Ministério Público, universidades, prefeituras, ambientalistas, economistas, juristas, enfim, profissionais que ajudaram a encontrar

caminhos para reduzir o impacto ambiental da produção e do consumo de bens e serviços.

Este livro, que explora as possibilidades de se criar no país um sistema tributário alinhado com os compromissos globais de redução das emissões de CO₂, representa a conclusão da segunda fase do Ciclo de Debates Abralatas. Considera-se aqui que a chamada Tributação Verde é um componente indispensável para uma política pública que pretenda dar tratamento diferenciado a produtos e serviços de acordo com seus impactos ambientais, nos moldes preconizados inclusive pela nossa Constituição Federal.

Com o objetivo de contribuir para o debate acerca desses importantes temas, reuniram-se aqui pareceres e artigos de consagrados especialistas que discorrem não apenas sobre a legalidade, mas principalmente sobre a obrigatoriedade imposta pela Carta de 1988 de que o governo adote medidas de cunho tributário para que o Brasil se desenvolva de modo social, econômica e ambientalmente sustentável, a fim de assegurar condições satisfatórias de vida para as presentes e futuras gerações.

APRESENTAÇÃO

André L. Costa-Corrêa

Professor, conferencista e consultor em direito público. Coordenador e professor convidado do CEU-IICS Escola de Direito (SP). Professor e Pró-Reitor de graduação do UNICIESA (AM). Professor e pesquisador visitante na Brooklyn Law School. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) e pelo CEU-IICS Escola de Direito (SP). Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas (APLJ) – cadeira 26. Membro da União dos Juristas Católicos de São Paulo, da International Fiscal Association, da Associação Brasileira de Direito Financeiro e do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

Renault de Freitas Castro

Economista formado pela Universidade de Brasília. MBA em Direito Econômico pela FGV e Mestre (M.Sc.) pela Universidade de Oxford, Inglaterra. Presidente Executivo da Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alta Reciclabilidade – Abralatas.

Interpretando o entendimento de Viscusi *et al.*,¹ os problemas ambientais representam a situação clássica em que uma determinada externalidade² (v. g., poluição ou degradação ambiental) é involuntariamente imposta à sociedade pela atividade de algum agente econômico, sem que isso signifique necessariamente que tal atividade deva ser proibida. Em grande parte dos casos, esse tipo de problema dificilmente será resolvido pelo livre funcionamento do mercado – mesmo com um certo grau de regulação –, por uma razão muito simples: o agente poluidor ou degradador não tem os incentivos ou estímulos suficientes para realizar os gastos necessários para eliminar o custo que ele impõe à coletividade. O problema é agravado ainda mais se consumidor não dispõe de informações adequadas sobre o impacto ambiental dos diversos bens e serviços que demanda, o que pode levá-lo a errar na tomada de decisões de compra relativamente a esse aspecto.

-
- 1 VISCUSI, W. Kip., VERNON, John M. e HARRINGTON Jr., Joseph E. Economics of regulation and antitrust. 1ª edição. Cambridge, Massachusetts and London, England: The MIT Press, 1995, p.746.
 - 2 PINDYCK, Robert S. e RUBINFELD, Daniel L. Microeconomia – trad. Prof. Eleutério Prado, 5ª edição. São Paulo: Prentice Hall, 2002. “*Externalidades: às vezes, a atuação dos consumidores ou dos produtores resulta em custos ou benefícios que não se encontram refletidos no preço de mercado. Esses custos ou benefícios são denominados externalidades, pois são externos ao mercado. Um exemplo é o preço que a sociedade paga pela poluição ambiental causada por uma empresa que fabrica produtos químicos para uso industrial. Não havendo intervenção governamental, tal empresa não teria estímulo algum para levar em consideração o custo social de sua poluição*”. P. 292.

Tem-se aí um exemplo do que se denomina falha de mercado, que deve ser corrigida pelo Estado por meio da adoção de mecanismos regulatórios, pela instituição de tributos ou por uma combinação de ambos. No caso da regulação, usualmente pela imposição de exigências técnicas ou padrões para licenciamento e funcionamento, multas etc. que resultem na mitigação do problema e, no caso da aplicação de tributos, pela definição e aplicação de uma carga de impostos, taxas ou contribuições etc., tal que o agente causador do dano ambiental seja onerado o suficiente para fazê-lo preferir corrigir a falha que prejudica a sociedade. Embora o Estado disponha dessas opções, existe um certo consenso de que quanto mais difuso for o dano ambiental, mais adequada, justa e eficiente é a utilização de instrumentos tributários para mitigar os efeitos danosos mais importantes. A maior facilidade de aplicação e controle do recolhimento do gravame (princípio da simplicidade da tributação) certamente estão entre as razões para a preferência pela via tributária em casos de maior âmbito.

Adicionalmente, outra razão a favorecer a via tributária é a facilidade de direcionar o benefício social gerado com a arrecadação, oneração ou exigência, que pode ir diretamente para o Estado (v. g., o tributo) para o regulador (v. g., a multa) ou até para a parte da comunidade diretamente atingida pelo dano ambiental específico (v. g., eliminação do excesso de ruído gerado por uma fábrica), conforme o caso. Mas a principal diferença é que o tributo permite ao Estado interferir nos preços relativos dos bens e serviços de maneira mais eficaz, seletiva e flexível, minimizando a possibilidade de causar distorções na economia.

Por exemplo, no caso da externalidade representada pelo aquecimento global, derivada principalmente do uso excessivo de petróleo e carvão para a geração de energia, observa-se claramente uma convergência da comunidade internacional no sentido de recomendar como remédio o estabelecimento de uma taxação, em termos globais, sobre a emissão de carbono derivada da produção, consumo e utilização dos diversos bens e serviços.³

Sendo o aquecimento global valor reconhecido como fundamental para o bem-estar presente e futuro da coletividade, como instituído no texto constitucional sob o manto do princípio da defesa do meio ambiente,⁴ ao menosprezar a importância de uma falha de mercado como a que foi des-

3 Ver, por exemplo: Instituto Escolhas. Impactos econômicos e sociais da tributação de carbono no Brasil. Brochura. São Paulo, novembro de 2015. Disponível em <http://www.saudeesustentabilidade.org.br/site/wp-content/uploads/2015/12/PDF-Brochura-Escolhas-Carbono-20151126.pdf>, em 26 de maio de 2016, 19:10h.

4 Brasil. Constituição Federal de 1988, artigo 170, inciso VI.

crita no exemplo acima, o Estado estaria também contribuindo para gerar uma outra distorção: o concorrente que, diferentemente do agente poluidor, investiu na prevenção ou correção do problema ambiental e que, portanto, deixou de causar danos ambientais, ao invés de ser premiado por essa louvável atitude, será penalizado com a perda de competitividade em relação ao malfeitor, cujos custos não se alteraram, já que ele não fez os citados investimentos. Assim, graças à omissão do Estado, os agentes envolvidos na atividade em questão estariam recebendo sinais invertidos do mercado em relação ao bem-estar, já que o causador do dano social estaria sendo beneficiado, enquanto o que mitigou o dano estaria sendo prejudicado. Este é um exemplo clássico das consequências de uma situação em que o sistema de preços é falho ao não refletir o impacto ambiental dos bens e serviços.

Mas a inação do Estado em casos como o que aqui serve de exemplo pode prejudicar ainda mais o bem-estar da coletividade. A título de ilustração, se um bem cuja produção e consumo resultam em um impacto ambiental negativo maior em relação aos seus concorrentes e, por essa razão, tem uma carga tributária relativamente maior, é de se esperar que, para eliminar essa desvantagem, seus produtores procurem formas de reduzir aquele impacto ambiental, sendo a inovação o principal meio para alcançar esse objetivo. Assim, ainda que simplificarmente demonstrado e mesmo havendo exceções, ao não transmitir corretamente o custo ambiental aos preços de um certo produto ou serviço, o sistema de preços acaba por inibir a geração de inovações.^{5 6}

Reforçando os argumentos acima, o Ciclo de Debates Abralatas 2014 contou com uma palestra do economista Eduardo Giannetti intitulada “A política tributária como indutora de eficiência econômica”,⁷ na qual ele destacou que se não houver mudança na estrutura de incentivos tributários, o mundo não vai caminhar na direção ambientalmente desejada pela socie-

5 Tirole, Jean. The theory of industrial organization. 10ª edição. Cambridge, Massachusetts, EUA: The MIT Press, 1998, p. 392.

6 Ver, por exemplo: Forgioni, Paula A. Os fundamentos do antitruste, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. Distorções econômicas graves podem também ser geradas em casos de produtores que não cumprem suas obrigações legais: “[...], há de se considerar ilícita a concorrência oferecida por agente econômico que não conquistou seu poder de mercado com base em uma vantagem competitiva. É o que ocorre nos casos em que um concorrente oferece preço inferior ao de mercado porque deixou de pagar os impostos e contribuições devidos.” P. 273, nota 16.

7 As citações e referências utilizadas nesta seção baseiam-se na gravação da palestra de Eduardo Giannetti realizada em novembro de 2014, durante o Ciclo de Debates Abralatas daquele ano.

dade. Giannetti considera a questão da sustentabilidade, principalmente em relação à mudança climática, a principal pauta da humanidade no século XXI.

Para ele, visto desse ângulo, o atual sistema de formação de preços estimula erroneamente a produção e o consumo dos diferentes produtos e serviços ao não levar em conta os seus impactos ambientais: “Em todas as nossas atividades como produtores ou consumidores estamos gerando algum tipo de impacto ambiental. O sistema de preços é completamente omissivo a essa realidade”, disse ele.

Giannetti entende que chegou a hora de fazer com que a coletividade arque com os ônus do impacto ambiental daquilo que é produzido, consumido e utilizado. “O sistema de preços vai ter que ser corrigido” e a tributação sustentável é uma forma eficaz de fazer essa correção, afirmou. “As coisas que são ambientalmente muito onerosas vão ter que ficar mais caras relativamente às coisas que são menos impactantes. Não significa que vai ficar tudo mais caro; algumas coisas sim, como viajar de avião, sem a menor dúvida, e outras coisas ficarão mais baratas”. O economista adianta que a operacionalização dessa mudança é extremamente complexa e por isso deve ser feita em etapas.

No que diz respeito à matriz energética, Giannetti observa que o Brasil é um país que tem um extraordinário patrimônio ambiental, representado por uma invejável base de recursos naturais. Apesar disso, “ao invés de diversificar a sua matriz de geração elétrica, [o país] apostou numa base térmica a carvão e óleo combustível!” Nesse particular, citando um exemplo do princípio que deveria ser observado no caso de todos os bens e serviços, ele afirma que as tarifas de energia elétrica deveriam ser diferenciadas de acordo com o impacto ambiental da fonte geradora.

Como comparativo, o economista relatou que os EUA produzem a partir da energia eólica metade de toda energia produzida no Brasil, incluindo todas as fontes energéticas aqui utilizadas. Segundo ele, isso dá uma dimensão de como o país ficou para trás na diversificação da sua matriz energética, incluindo as fontes renováveis: “Eu não apostaria apenas na conscientização ou apenas no salto tecnológico que, se vier, será muito bem-vindo. Nós temos que mudar a estrutura de incentivos para mudar comportamentos. Eu tenho certeza de que, na hora em que os preços refletirem o real impacto ambiental do que nós fazemos ao produzir e consumir, as pessoas vão sentir no bolso e logo mudarão de comportamento, buscando outros produtos e serviços menos impactantes para o meio ambiente.”

Eduardo Giannetti encerrou a sua palestra concluindo que a chamada tributação verde tem um papel fundamental nos esforços necessários para

que o desenvolvimento do Planeta Terra passe a ser sustentável, por ser instrumento dos mais eficazes para viabilizar a transição para uma economia de baixo carbono.

O raciocínio e as conclusões de Giannetti traduzem com perfeição as razões pelas quais a Abralatas resolveu adotar a chamada tributação sustentável como tema da segunda fase do seu Ciclo de Debates (2014 e 2015), dedicada à reunião de elementos que ampliassem e explicitassem a sustentação legal desse aspecto da política tributária ainda timidamente aplicado no Brasil, a despeito do mandamento constitucional, como evidenciado principalmente nos pareceres do ex-ministro e ex-presidente do Supremo Tribunal Federal Carlos Ayres Britto e do jurista Ives Gandra da Silva Martins, apresentados a seguir.

Se não esgotam o tema, os dois eventos realizados pela Abralatas (em 2014 e em 2015) sobre essa importante questão pelo menos mostraram a necessidade de ampliar a discussão sobre a aplicabilidade da tributação como mecanismo promotor da sustentabilidade do modelo brasileiro de desenvolvimento econômico. Ao invés de aguardar uma solução global para um problema tão grave e de tamanha complexidade – o Acordo do Clima, assinado em 2015, em Paris, foi assinado pelos governos de 192 países, o que dá ideia dessa complexidade –, considera-se aqui que o governo brasileiro deve agir de imediato, não apenas pela premência reclamada pela comunidade internacional para que cada país implemente medidas para corrigir os rumos do seu desenvolvimento em relação ao meio ambiente, mas sobretudo para cumprir integralmente, ainda que com grande atraso, obrigações constitucionais das mais relevantes, como será evidenciado pelos textos adiante.

Assim, ao abordar com análises indubitavelmente qualificadas os aspectos acima tangenciados o livro *“Transição para uma nova ética tributária: a sustentabilidade como objetivo econômico”*, vem ocupar espaço vago na cultura jurídica nacional. Apresentando visões nem sempre coincidentes, a obra vem também contribuir para a ampliação do debate sobre a viabilidade técnica, jurídica e social de se adotar a tributação como instrumento destinado a modificar o comportamento de produtores, prestadores de serviços e consumidores, de um modo geral, conformando-o às exigências globalmente pactuadas sobre a sustentabilidade do Planeta.

A presente obra buscou desenvolver esses objetivos por meio de um eixo temático específico que vai da análise da amplitude constitucional dos institutos “meio ambiente” e “ordem econômica”, passa pela análise da valoração ambiental pela ordem constitucional tributária, pela pragmática das possibilidades tributárias possíveis, incluindo a proposição de um mecanismo tributário para a sustentabilidade ambiental. Sendo que tal eixo temático

é representado por dois pareceres jurídicos escritos por dois dos maiores constitucionalistas brasileiros, a saber: o ex-ministro Ayres Britto e Ives Gandra – e por dois textos complementares escritos pelo jovens tributaristas Lucilene Prado e André L. Costa-Corrêa.

No tocante aos pareceres, o material encaminhado pelo ex-ministro Ayres Britto para o Ciclo de Debates Abrelatas em 2014 procurou analisar, dentre outras importantes questões, o princípio constitucional do tratamento diferenciado para o meio ambiente e sua concreção por obrigatórias políticas públicas, especialmente de natureza tributária. Nesse sentido, o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal procurou apresentar como pressuposto lógico a semântica constitucional do que seja “meio ambiente” e “ordem econômica”, a fim de evidenciar o porquê do entrelace entre ambos os institutos previsto no art. 170 da Constituição Federal – visto que, segundo ele, “não há outro modo mais qualificado e imperativo de estudar a matéria” que não a própria análise constitucional. O referido parecer procura evidenciar que o referido dispositivo constitucional promove um dever à sociedade porque “é justo e racional que se faça da economia ou setor produtivo do País (‘ordem econômica’, na Constituição brasileira), um permanente conjunto de mecanismos que, favorecendo o meio ambiente em bases sustentáveis ou ecologicamente equilibradas, terminem a favorecer ela mesma, ordem econômica, os que vivem do trabalho assalariado ou então autônomo, cada indivíduo e a sociedade como um todo de modo a contemplar tanto as gerações presentes quanto futuras” – dever que se impõe, inclusive, ao Estado no tocante à adoção e reformulação de suas políticas.

Em via complementar, o parecer do jurista Ives Gandra da Silva Martins procurou se debruçar sobre a interface tributário-constitucional – sobretudo, a adoção de estímulos fiscais para o desenvolvimento econômico em projetos com impactos favoráveis à preservação e recuperação ambiental. Para tanto, o referido autor evidencia que o legislador constituinte tratou de forma abundante do meio ambiente em vários enunciados constitucionais, a fim de determinar que atividades produtivas mantenham, de forma sustentável, a ordem econômica e o meio ambiente e, sobretudo, de impor um tratamento constitucional “punitivo” às práticas prejudiciais. Nesse sentido, inclusive, conclui que a adoção da extrafiscalidade na Constituição Federal é “uma técnica adotada para tornar o direito tributário instrumento de justiça social e desenvolvimento econômico para o bem de todas as nações”. Além disso, reforça a compreensão de que os tributos podem ser valorados ambientalmente a fim de adotarem “técnicas preservativas” para a produção ou para a minimização do impacto ambiental da atividade – como, por exemplo, a redução ou eliminação de alíquotas, como de resto ocorreu para os grandes projetos regionais das décadas de 60 a 90. Por fim, busca elencar quais seriam as providências ou alterações legislativas necessárias ou

recomendáveis para que a observância do inciso VI do art. 170 da Constituição Federal seja eficaz no que refere aos resultados ambientais visados pelo legislador constituinte.

Em seguida, Lucilene Prado procura avançar nas questões infraconstitucionais tributárias. Em especial, reconhecendo que uma reforma tributária é impossível nessa atual quadra política, procura examinar objetivamente o sistema tributário atual (na forma como está construído e sem considerar alterações urgentes, necessárias e que conduzam os entes federativos a maior racionalidade e eficiência arrecadatória), a fim de sugerir, pragmaticamente, “soluções para que as exações sejam indutoras e, em conjunto com outras políticas públicas, possam efetivamente promover a chamada ‘tributação verde’ com o objetivo de proteger e preservar o meio ambiente”.

Por fim, André L. Costa-Corrêa promove uma discussão sobre a ética ecocêntrica como novo padrão a ser seguido pelos agentes tributantes quando da formulação das políticas tributárias. E, em especial, apresenta a proposta de instituição de um Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico de cunho ambiental como um mecanismo eficiente para a sustentabilidade ambiental.

Tendo em conta a grave situação política e econômica em que se encontra o país, a presente obra não pretende representar uma cobrança de imediata adoção de todas as medidas sugeridas ou propostas. Entretanto, e exatamente por isso, considera-se que o momento seja propício para reunir argumentos e propostas visando à solução de problemas que fatalmente o país terá de enfrentar no futuro próximo. Mas, acima de tudo, por tratar-se de mandamento constitucional e objeto de compromisso internacional assumido pelo governo brasileiro, não há dúvida de que o tratamento adequado da questão ambiental deve ser uma prioridade para o país’.

TEMA CENTRAL: O REGIME CONSTITUCIONAL DA PARELHA TEMÁTICA ORDEM ECONÔMICA/MEIO AMBIENTE

O princípio constitucional do tratamento diferenciado para o meio ambiente e sua concreção por obrigatórias políticas públicas, especialmente as de natureza tributária

Natureza do estudo: parecer jurídico

Consulente: ABRALATAS – Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alta Reciclabilidade

Parecerista: Carlos Ayres Britto

Mestre e Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP; membro da Academia Brasileira de Letras Jurídicas e da Academia Sergipana de Letras; professor; magistrado; foi Ministro e Presidente do Supremo Tribunal Federal – STF e do Conselho Nacional de Justiça - CNJ.

SUMÁRIO: 1. O objeto da consulta. 2. Os quesitos da associação consulente. 3. A matriz constitucional dos institutos do meio ambiente e da ordem econômica. 4. O sentido técnico-jurídico de ordem econômica e de meio ambiente. 4.1. A ordem econômica enquanto mercado ou específico espaço das relações de produção. 4.2. O meio ambiente enquanto espaço natural e também construído de ocupação humana, um e outro necessários à sadia qualidade de vida em geral e do trabalho em particular. 5. O porquê do entrelace normativo-constitucional da ordem econômica e do meio ambiente. 6. A defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica, no sentido de elemento conceitual dela mesma. 7. A funcionalidade inter-referente dos princípios constitucionais de uma só ou unitária ordem econômica brasileira. 8. A “defesa” do meio ambiente como proteção em face das gerações presentes e como preservação em face das gerações futuras. 9. A obrigatoriedade do tratamento diferenciado ao meio ambiente – seja o propriamente natural, seja o do trabalho –, conforme o grau de impacto favoravelmente recebido ou então desfavoravelmente sofrido. 10. O “impacto ambiental” como critério igualmente constitucional da adoção de tratamento diferenciado ao meio ambiente. 11. O obrigatório e específico “incentivo” estatal às atividades econômicas não lesivas ou minimamente lesivas ao meio ambiente, em regime de livre concorrência. 12. Os incentivos de caráter tributário como superior forma de cumprimento do dever estatal de

proteger e preservar o meio ambiente em sua altanaria de princípio da ordem econômica. 13. O princípio da defesa do meio ambiente e sua projeção como direito subjetivo fundamental à saúde e, por desdobramento, à preservação da vida humana em sentido biológico mesmo. 14. A “aplicação imediata” das “normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais”. 15. Respostas pontuais aos quesitos da associação consulente. 16. Fecho.

1. O OBJETO DA CONSULTA

A ABRALATAS – Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alta Reciclabilidade, pessoa jurídica de direito privado, com sede em Brasília, Distrito Federal, consulta-me sobre o regime constitucional da ordem econômica brasileira, mas numa perspectiva ambiental ou de necessário entrelace com o meio ambiente. Este o cerne ou específico objeto da consulta, que passo a responder nas linhas que seguem.

2. OS QUESITOS DA ASSOCIAÇÃO CONSULENTE

Com esse focado objeto do conhecimento do regime constitucional da ordem econômico-ambiental brasileira, assim geminadamente, a associação consulente me faz os seguintes questionamentos:

I – Que interpretação é de se dar ao inciso VI do art. 170 da Constituição Federal?

II – Há justificativa para a política tributária brasileira ignorar o mencionado inciso VI do art. 170 da Constituição brasileira?

III – Caso a resposta ao quesito acima seja negativa, que medidas não de ser tomadas para corrigir o descompasso do Poder Público em face da Constituição?

IV – Como outros países têm lidado com essa questão?”

3. A MATRIZ CONSTITUCIONAL DOS INSTITUTOS DO MEIO AMBIENTE E DA ORDEM ECONÔMICA

Bem, de saída, faz-se necessário assentar que os temas da ordem econômica e o do meio ambiente são de matriz constitucional. A Constituição do Brasil deles cuida em numerosos dispositivos: três, quanto à “ordem econômica”, assim literalmente posta; dezoito, quanto ao “meio ambiente”, também assim expressamente enunciado. Dando-se que a locução “meio ambiente” recebeu conformação normativa tanto por forma difusa ou esparsa quanto por modo concentrado ou em capítulo próprio; ao passo que a expressão “ordem econômica” foi versada apenas em capítulo próprio ou

por modo concentrado. Não esparsamente. Mas tendo por um dos seus dados componenciais ou ínsitos à sua conformação jurídica o meio ambiente, justamente. Ela não existindo sem ele. É o que passo a demonstrar, nos tópicos entrantes de análise do Texto Magno Federal, porém de logo enfatizando que não há outro modo mais qualificado e imperativo de estudar a matéria que não a partir da Constituição mesma. Afinal, toda Constituição Positiva ostenta solitariamente ou com exclusividade uma posição de centralidade no âmbito do Ordenamento Jurídico de um povo soberano, documento normativo de hierarquia suprema que é. Pelo que o reconhecimento de sua efetiva supremacia termina por significar um penhor de segurança máxima para todo o Estado e a sociedade civil que ele juridicamente personifica (o Estado como a personalização de todo o Ordenamento Jurídico de um povo soberano é juízo técnico de irretocável formulação kelsiana, como amplamente sabido¹).

4. O SENTIDO TÉCNICO-JURÍDICO DE ORDEM ECONÔMICA E DE MEIO AMBIENTE

4.1. A Ordem Econômica Enquanto Mercado ou Específico Espaço das Relações de Produção

4.1.1. Mas em que sentido a Constituição fala de ordem econômica e de meio ambiente? Qual a razão do entrelace dos dois temas? Explico. Ordem econômica é, objetivamente, mercado. Vale dizer, ordem econômica é, jurídica e factualmente, o centrado espaço das relações de produção. Espaço real e também virtual das relações de produção de riquezas em sentido material. E riquezas materiais porque redutíveis a dinheiro, pecúnia, créditos e valores financeiros em geral. Dando-se que tais relações:

- I – dizem respeito à exploração de “atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços”, como sintetizado pelo § 1º do artigo constitucional de nº 173, mais as respectivas intermediações mercantis;
- II – dilatam-se em sua abrangência material para alcançar as atividades agropecuárias, de extração mineral e coleta *in natura* de frutos, sementes e demais formas de aproveitamento de recursos botânicos para fins de mercancia;

1 KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4. ed. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Armênio Amado, 1976, p. 423-424.

III – estruturam-se numa economia de mercado ou de livre iniciativa, assim entendida a que tem em pessoas privadas os típicos protagonistas das atividades econômicas (conforme enuncia o parágrafo único do art. 170 da Constituição: “É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei”). Equivale a dizer: elas, pessoas privadas, é que exercem o senhorio das atividades materialmente econômicas. Só por exceção é que o Estado se faz empresário ou agente econômico direto;

IV – têm na livre iniciativa o fundamento ou a própria base da ordem econômica, sim, mas ao lado do trabalho humano (“valorização do trabalho humano”, para me expressar nos termos em que a cabeça do mesmo art. 170 da Constituição cuida do tema). Donde a dicotomia mais genérica do capital/trabalho e a dualidade mais específica do empregado/empregador.

4.1.2. É a interpretação que me parece autorizada pela seguinte estrutura de linguagem da Constituição:

“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:

I – soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

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;

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País;

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei” (parágrafo já transcrito um pouco mais acima).

4.1.3. Perceptível, então, que o modo encontrado pela Constituição para fazer das relações de produção uma ordem consentânea com os “fundamentos” e os “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil” (arts. 1º e 3º, respectivamente) foi dotá-las de uma estrutura normativa tão democrática quanto humanista. Que estrutura? A que tem por base a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, e por elementos ou dados de sua própria compostura jurídica os nove princípios de pronto listados pelo artigo inaugural do instituto (instituto da ordem econômica, entenda-se). Princípios veiculadores de valores, obviamente, pois os valores estão para os princípios assim como os interesses estão para as regras de Direito positivo. Regras e princípios que são espécies do gênero normas jurídicas, à luz desse mais atualizado modelo de ciência do Direito que toma o nome de pós-positivismo.

4.2. O Meio Ambiente Enquanto Espaço Natural e Também Construído de Ocupação Humana, Um e Outro Necessários à Sadia Qualidade de Vida em Geral e no Âmbito do Trabalho em Particular

4.2.1. Já no que toca ao sentido técnico-jurídico do meio ambiente, é preciso ancorar a interpretação na cabeça e no inciso VIII do art. 170, já transcritos, em combinação com o art. 200 e seu inciso VIII, mais o *caput* do art. 225, assim grafados:

“Art. 200. Ao sistema único de saúde compete, além de outras atribuições, nos termos da lei:

(...)

VIII – colaborar na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho.”

“Art. 201. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”

4.2.2. Dessa transcrição, penso que se desprende a seguinte e mais pertinente ordem de ilações quanto ao instituto do meio ambiente:

I – é direito de cada ser humano e de toda coletividade a um saudável espaço físico-químico-biológico de existência, movimentação e trabalho. Saudável, no sentido de salubre mesmo. Vale dizer, direito de cada ser humano e de toda coletividade igualmente humana a uma crescente melhora das condições de pureza, de equilíbrio e de não poluição da natureza, assim como de espe-

cíficos locais de trabalho. Natureza, claro, em sua permanente interação com os seres humanos em geral. Específicos locais de trabalho, atinentemente às pessoas que dele dependem para se realizar profissionalmente e sobreviver materialmente. Mas isso como conjunto de fatores ou de condições favoráveis à saúde humana, ou pelo menos não constitutivos de temerárias possibilidades de adoecimento individual e coletivo (quanto mais de sério risco de vida!);

- II – a esse direito corresponde o dever igualmente individual e coletivo e ainda focadamente estatal de concorrer para a salubridade em si do meio ambiente. Para que a própria natureza ambiental sempre se veja na posse das suas melhores condições de equilíbrio ou preservação de suas otimizadas características de ar e de solo, de clima, de regime de chuvas, rios e marés, de cobertura botânica, de diversidade animal e tantos outros modos de ser eminentemente empírico ou da própria realidade em concreto. O que vai corresponder à definição feita pelo art. 3º da Lei Federal nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, *litteris*:

“Art. 3º. Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

I – meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas; (...)” (lei que “dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências”;

- III – tal dever de individuada, coletiva e pública assunção se projeta no tempo, na acepção de que instituído pela Constituição em prol das presentes e futuras gerações. Isso por explicitude, porque, implicitamente, a Lei Maior busca assegurar as melhores condições de salubridade ao País por inteiro e, por reverberação, ao próprio planeta Terra. Donde o vínculo operacional necessário ou *link* “essencial” que ela, Constituição, estabelece entre o meio ambiente e a “sadia qualidade de vida”. Com o que se tem a positivação jurídica do que se convencionou chamar de sustentabilidade; quer dizer, de um lado, o direito e ao mesmo tempo o dever de cada indivíduo e da coletividade por completo, e, de outra banda, o focado dever do Estado para com um meio ambiente agora e para sempre interagindo saudavelmente com todos os seres. O próprio meio ambiente a se constituir em organismo ou estrutura de vida que para se dar na plenitude da sua higidez a todos os seres tem que receber o melhor das atenções de quantos se submetam ou então venham a se submeter à Or-

dem Jurídica brasileira. Aplicando-se essa mesma ideia-força de sustentabilidade, *mutatis mutandis*, aos construídos espaços de trabalho humano (para além da natureza virginalmente ambiental, destarte).

5. O PORQUÊ DO ENTRELACE NORMATIVO-CONSTITUCIONAL DA ORDEM ECONÔMICA E DO MEIO AMBIENTE

Quanto à base de inspiração ou a própria razão de ser desse entrelace constitucional da ordem econômica e do meio ambiente, fácil perceber que ela: a) parte da realística percepção de que toda coletividade humana se organiza por modo econômico e assim economicamente organizada interage com o meio ambiente em geral e com o meio ambiente do trabalho em especial; b) reside numa concepção mais atualizadamente racional e solidária da vida em sociedade, da economia de mercado e perante o Planeta mesmo. É como dizer: não basta fazer da ordem econômica o fator por excelência do desenvolvimento material ou produtivo do País. É preciso fazer da sua inevitável interação com o meio ambiente um requisito de configuração dela mesma em bases ecologicamente equilibradas. Um dado de sua própria compostura jurídica, nessa dimensão ecologicamente equilibrada, e não apenas um modo desejável de relacionamento com ele, meio ambiente. Sabido que:

- I – no atual estágio da vida social, não há como deixar de estabelecer um vínculo operacional rigorosamente umbilical entre ordem econômica e o mencionado desenvolvimento material ou produtivo (desenvolvimento que figura na Constituição como um dos “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil”, a teor do inciso II do art. 3º). É que toda atividade econômica se traduz, conforme visto, na produção de riquezas em sentido material. O que se dá, de alguma forma, pela otimizada combinação de natureza, capital, trabalho e tecnologia, contexto em que: a) se faz inevitável o uso de algum ou de múltiplos recursos da natureza, não raro por modo exaustivo ou sem possibilidade de renovação; b) nela se despejam resíduos sólidos e líquidos, além da emissão de gases, fumaça, calor e outros agentes de poluição ambiental ou desequilíbrio ecológico;
- II – nesse contexto, volta-se a dizer, é justo e racional que se faça da economia ou setor produtivo do País (“ordem econômica”, na Constituição brasileira) um permanente conjunto de mecanismos que, favorecendo o meio ambiente em bases sustentáveis ou ecologicamente equilibradas, terminem por favorecer ela mesma, ordem econômica, os que vivem do trabalho assalariado ou então

autônomo, cada indivíduo e a sociedade como um todo, de modo a contemplar tanto as gerações presentes quanto as futuras. A significar, em última análise, defesa do meio ambiente mesmo, objetivamente considerado, em crescente escala regional, nacional e planetária. Com o que ainda se dá o fortalecimento da ideologia liberal de que ordem econômica ambientalmente sustentável e iniciativa privada nasceram um para o outro. Espaço ideal para a instauração e consolidação do que se poderia chamar de filosofia da abundância (não da escassez) consistente na ideia-força de que todos ganham se todos ganham. Que é a filosofia humanista dos povos tão democráticos quanto civilizados.

6. A DEFESA DO MEIO AMBIENTE COMO PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA, NO SENTIDO DE ELEMENTO CONCEITUAL DELA MESMA

6.1. Esse umbilical enlace da ordem econômica e do meio ambiente mais se patenteia com o juízo técnico de que ele, meio ambiente, foi versado pela Constituição como princípio dela, ordem econômica. Mais que simples regra de Direito. E princípio jurídico, reitera-se o juízo, como requisito de existência ou modo jurídico-positivo de ser. Ao lado dos demais princípios dessa mesma ordem econômica, todos, além do que, inter-referentes em sua funcionalidade. Cada qual deles a somente ganhar plenitude de sentido com o aporte do entendimento conceitual dos outros. Todos juntos a confirmar o sentido da Constituição como documento jurídico de refundação do País em torno do juízo radical da imprescindibilidade de certos valores, veiculados, justamente, por normas que se positivam sob a estrutura de princípios. Valores, a seu turno, que dão grandeza, elevação e propósitos mais arejados à vida social, porquanto favorecedores de todas as pessoas e instituições, indistintamente.

6.2. Com efeito, são nove os “princípios” que se lê no *caput* do art. 170 da Constituição, todos eles geminados em sua funcionalidade e incorporadores daquele que reluz na expressão normativa “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (inciso VI). Comento.

7. A FUNCIONALIDADE INTER-REFERENTE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE UMA SÓ OU UNITÁRIA ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA

Com efeito, cada princípio da ordem econômica se interpenetra funcionalmente com os demais para torná-la uma só ou unitária realidade normativa. Um único aparelho produtivo ou economia nacional, no plano do

dever-ser jurídico; ou seja, uma economia nacional-soberana, concomitante ou cumulativamente fundada na propriedade privada e sua função social, na livre concorrência, na defesa do consumidor, na defesa do meio ambiente, na redução das desigualdades regionais e sociais, na busca do pleno emprego, no tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (colocadas, pelo art. 179 da Constituição, ao lado das microempresas como destinatárias de tratamento igualmente diferenciado). Funcionalidade inter-referente, essa dos princípios da ordem econômica brasileira, determinante de uma clara postura interpretativa dos analistas e aplicadores da Constituição: a que desemboca em crescentes ganhos de funcionalidade sistêmica. Funcionalidade sistêmica ou inter-referente que salta, no próprio tema do meio ambiente, da serviência dele ao direito fundamental à “sadia qualidade de vida” em geral e no âmbito do trabalho em especial, sabido que a saúde é direito subjetivo que, assegurado pelo art. 6º da Constituição, faz parte do catálogo “Dos Direitos e Garantias Fundamentais” de que trata o TÍTULO II dela própria, Constituição da República Federativa do Brasil. Como salta, por maneira até didática, do seguinte conjunto de dispositivos constitucionais sobre “Política Agrícola e Fundiária” e ainda “Reforma Agrária” (Capítulo III do Título VII):

“Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I – aproveitamento racional e adequado;

II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.”

8. A “DEFESA” DO MEIO AMBIENTE COMO PROTEÇÃO EM FACE DAS GERAÇÕES PRESENTES E COMO PRESERVAÇÃO EM FACE DAS GERAÇÕES FUTURAS

Ora, “defesa”, ali no inciso VI do art. 170 da Constituição, é palavra-gênero. Tanto significa proteção ou tutela quanto preservação ou resguardo. Proteção ou tutela em face das necessidades e aspirações das gerações presentes, preservação ou resguardo em face das necessidades e aspirações das gerações futuras. Essa projeção intergeracional a elementarizar juridicamente o meio ambiente, tanto quanto ele assim intergeracionalmente projetado elementariza a ordem econômica brasileira como categoria jurídica. O ser das atividades econômicas ou do setor produtivo brasileiro a se

conformar ao dever-ser que lhe impõe a Constituição. A realidade factual das coisas a alcançar o patamar da sustentabilidade ambiental para se ajustar ao molde que para ela recortou a Lei Fundamental da sociedade e do Estado brasileiros.

9. A OBRIGATORIEDADE DE TRATAMENTO DIFERENCIADO AO MEIO AMBIENTE – SEJA O PROPRIAMENTE NATURAL, SEJA O DO TRABALHO –, CONFORME O GRAU DE IMPACTO FAVORAVELMENTE RECEBIDO OU ENTÃO DESFAVORAVELMENTE SOFRIDO

Remarque-se: tal defesa do meio ambiente por modo sustentado é de se viabilizar por um prisma também constitucionalmente estabelecido: um “tratamento diferenciado”. Tratamento diferenciado em duas contrapostas vertentes: para favorecer as ações de impactação benfazeja, para desfavorecer as malfazejas. Logo, um tratamento de especiais cuidados protetivos desse bem jurídico “de uso comum do povo” a que a Constituição mesma apõe o nome de “meio ambiente”. Meio ambiente enquanto realidade tão intergeracional quanto planetária, sob dois científicos e específicos entendimentos: um de natureza jurídica e outro de natureza cosmológica, nessa ordem:

- I – as presentes gerações têm o direito-dever de assegurar para si as melhores condições ambientais de atendimento às suas necessidades e aspirações, sem prejuízo das possibilidades de atendimento às necessidades e aspirações das gerações futuras. Aqui, preservação ou resguardo, já foi dito; ali, proteção ou tutela, também já foi assentado;
- II – a Terra é o espaço físico-químico-biológico abarcante de todas as pessoas naturais, todas as sociedades humanas e todos os Estados soberanos. O quanto sucedendo de bom ou então de mal à própria saúde dela passando a repercutir cada vez mais na saúde anatomofisiológica de todos os seres vivos, especialmente os humanos. Por consequência, nos padrões de bem-estar psicofísico da raça humana, pelo necessário vínculo funcional entre saúde psicofísica e bem-estar de igual compostura. Vínculo ainda condicionante das próprias possibilidades de sobrevivência de cada pessoa em sentido biológico mesmo.

10. O “IMPACTO AMBIENTAL” COMO CRITÉRIO IGUALMENTE CONSTITUCIONAL DE ADOÇÃO DE TRATAMENTO DIFERENCIADO AO MEIO AMBIENTE

10.1. Insista-se no entendimento do Magno Texto Federal. O encarecido tratamento diferenciado é de ser adotado a partir de um critério cons-

titucional também explícito: “conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (sem os caracteres negritados, no original). Impondo-se à inteligência que impacto ambiental é choque ou contratura ou agressão ou dano efetivamente infligido ou passível de ocorrer ao meio ambiente, por efeito da interação com o ser humano. Seja por ação, seja por inação. A presença do homem a lesivamente infligir sobre a natureza em geral e sobre os locais de trabalho em particular. No caso da ordem econômica, infligir ou incidir: a) pela prestação de serviços e/ou mediação negocial, com os respectivos modos de prestação e intermediação; b) pela produção de bens e mercadorias, assim como dos respectivos processos de elaboração; c) pelos demais conteúdos e formas de exercício de atividade econômica em sentido material-produtivo. Com o que se abre ensejo, ilustrativamente, à consideração de elementos de análise classificatória como: “poluição”, ou, pior, “degradação” do meio ambiente; maior ou menor utilização de recursos naturais; possibilidade de aproveitamento, ou não, de certos produtos como nova matéria de reciclagem (como se dá com as latas de alumínio, cujo grau de reciclabilidade é consideravelmente maior do que as garrafas do gênero “PET” e mais ainda que aquelas de vidro²); durabilidade do produto, antes e depois de cada operação de reciclagem. Tudo a propiciar a demonstrada conclusão de que tal ou qual atividade econômica é classificável como de nenhum impacto ambiental negativo, ou de grau insignificante de lesividade, ou de pequena monta, ou ainda de mediana ou mesmo de grandes proporções de agressividade, etc. Classificação, aliás, a que devem ter acesso os consumidores de produtos comestíveis industrializados, à semelhança das bulas de produtos farmacológicos, pois esse tipo de divulgação bem se inscreve no dever estatal de promover “a conscientização pública para a preservação do meio ambiente” (inciso VI do art. 225 da Constituição). Mais um aspecto, portanto, de inter-referência dos princípios arrolados no caput do art. 170 da Constituição (no caso, defesa do meio ambiente e defesa do consumidor).

10.2. Com essa obrigatória adoção do impacto ambiental como critério de tratamento diferenciado a tudo que venha ou que possa incidir sobre o meio ambiente, o que se tem é o atingimento de mais um objetivo constitucional: forçar a adoção de políticas públicas aptas a, de um lado, estimular ou favorecer tudo aquilo que ponha o meio ambiente em condições de hígidez, e, de outro, desestimular ou desfavorecer ou mesmo coibir tudo aquilo que o faça experimentar déficits de sadia funcionalidade. É a parte

2 Ver reportagem: “Lata é embalagem de menor impacto ambiental, diz estudo”. Boletim Informativo da ABRALATAS – Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alta Reciclabilidade. Ano 4, n. 12, janeiro/fevereiro 2007, p. 1 e 3. Disponível em <http://abralatas.org.br/wp-content/uploads/2013/07/JornalDaLata_ed12.pdf>.

que só o Estado pode protagonizar como assunção de inarredável dever. O Estado-União, o Estado-membro, o Estado-Distrito Federal, o Estado-Município, porquanto:

“Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (cabeça do art. 174 da Constituição Federal, referindo-se ao Estado como pessoa público-política de base territorial, o que abrange todos os quatro membros da Federação brasileira).

11. O OBRIGATÓRIO E ESPECÍFICO “INCENTIVO” ESTATAL ÀS ATIVIDADES ECONÔMICAS NÃO LESIVAS OU MINIMAMENTE LESIVAS AO MEIO AMBIENTE, EM REGIME DE LIVRE CONCORRÊNCIA

11.1. É nesse ponto de estudo e descrição dos dispositivos constitucionais que avulta o papel do Estado como obrigatório incentivador da atividade econômica em tema de meio ambiente. Obrigatório papel (“função”, diz a Lei Maior) de ministrar específicos incentivos a todo agente econômico privado que, no âmbito do princípio da “livre concorrência”, contribui para qualificá-la ambientalmente. Para que haja uma depurada concorrência econômica em termos ambientes. O necessário prisma ambiental da concorrência. O que passa a contribuir para que a ordem econômica em sua inteireza ou incindível unidade persevere na sua compostura de instância produtiva ambientalmente equilibrada. Ecologicamente sustentada. Tanto quanto deve ser ela, ordem econômica, estruturada e posta em operação sob os princípios da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da busca do pleno emprego, da defesa do consumidor, etc., porque somente assim concebida e dinamizada pelo entrelace dos seus nove princípios é que ela pode “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. O que já significa:

- I – que a concessão de específicos incentivos ambientais constitui obrigatória política pública de intervenção indireta do Estado na ordem econômica. Intervenção indireta que se operacionaliza pela função estatal de fomento, entre outras, mas o fato é que, no tema, a Constituição faz uso da peremptória locução “impondo-se ao poder público (...)”. Imposição que, se interpretada como simples ou mera discricionariedade, vai implicar recusa à Constituição da força que lhe é mais característica, por definição: governar quem governa. Governar permanentemente quem governa quadrialmente. Submeter às suas normas, principalmente as de caráter principiológico, aquela sua personalizada criatura de cujo rigoroso apego ao Direito mais dependem a própria in-

columidade física e a qualidade de vida de cada indivíduo e da população por inteiro: o Estado. Não sendo por outra razão que o primeiro compromisso formal do Presidente da República, no respectivo ato de posse, consista no prestar “o compromisso de manter, defender e cumprir a Constituição” (art. 78, caput).

11.2. É ainda deste ponto de investigação e descrição das normas constitucionais que desponta outra pertinente inteligência jurídica: a de que tal obrigatoria política pública de incentivos ambientais: a) constitui mecanismo tão eficaz quanto lógico de cumprimento do dever que recai sobre o Estado em termos de proteção e preservação do meio ambiente, conforme o disposto na cabeça do artigo constitucional de nº 225 (embora o substantivo “defender”, ali, esteja com o reducionista significado de apenas proteger); b) há de se desdobrar, entre outras, naquelas modalidades de fomento já referidas pela Constituição mesma em seu art. 179; quer dizer, incentivos viabilizadores do “tratamento favorecido” que é de ser ministrado às pequenas e microempresas (inciso IX do art. 170). Ei-los:

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações tributárias, previdenciárias e creditícias (...).”

12. OS INCENTIVOS DE CARÁTER TRIBUTÁRIO COMO SUPERIOR FORMA DE CUMPRIMENTO DO DEVER ESTATAL DE PROTEGER E PRESERVAR O MEIO AMBIENTE EM SUA ALTANARIA DE PRINCÍPIO DA ORDEM ECONÔMICA

De todo esse explícito rol de incentivos constitucionais, anote-se, despontam como de maior relevância eficaz os de caráter tributário, pois a parte mais sensível dos agentes econômicos em particular é a mesma dos indivíduos em geral: o bolso. O bolso, exatamente, a ser tributariamente aliviado por políticas públicas de desoneração, regressividade, diferimento, redução de alíquotas e de base de cálculos, concessão de crédito presumido, etc. Com a decisiva lembrança de que certos tributos, como o “imposto sobre produtos industrializados” (IPI) e o imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (ICMS), poderão ser seletivos em razão da essencialidade do seu próprio fato gerador ou do seu pressuposto material de incidência (inciso I do § 3º do art. 153 e inciso III do § 2º do art. 155, todos da Constituição). E o certo é que, ao falar do meio ambiente ecologicamente equilibrado como “essencial” à sadia qualidade de vida (caput do art. 225), a Constituição mesma estende essa nota de

essencialidade para toda empreitada ou produto econômico especialmente favorecedor de tal equilíbrio. Como, *verbi gratia*, os produtos e atividades ou então os processos ou métodos de fabricação e serviços de impacto ambiental nulo. Ou então de elevada taxa de reciclabilidade. Ou que impliquem sistemática e suficiente compensação ambiental. Ou que façam da possibilidade de coleta dos seus resíduos para reinserção no processo produtivo um meio de vida tão sem maiores riscos para a saúde humana quanto absorvente de expressivos contingentes igualmente humanos. Situação em que o princípio econômico do tratamento diferenciado ao meio ambiente melhor se interpenetra com o princípio igualmente econômico da busca do pleno emprego e/ou da redução de desigualdades sociais. Confirmação, em suma, da imperiosidade do implemento de políticas públicas tributárias que sirvam ao princípio do tratamento diferenciado ao meio ambiente como forma de cumprimento de um explícito dever estatal e também como reconhecimento de que em tal princípio a ordem econômica brasileira tem um dos seus mais salientes traços de identidade.

13. O PRINCÍPIO DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE E SUA PROJEÇÃO COMO DIREITO SUBJETIVO FUNDAMENTAL À SAÚDE E, POR DESDOBRAMENTO, À PRESERVAÇÃO DA VIDA HUMANA EM SENTIDO BIOLÓGICO MESMO

13.1. Por outro giro, se o meio ambiente ecologicamente equilibrado é, por definição constitucional, “essencial à sadia qualidade de vida”, a ilação jurídica só pode ser esta: ele, meio ambiente ecologicamente equilibrado, é condição *sine qua non* para o gozo desse direito fundamental que atende pelo *nomen juris* de... saúde! Uma coisa a puxar outra, de que dá formal testemunho a própria Constituição, ao incluir na esfera de atuação do SUS – Sistema Único de Saúde “colaborar na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho” (inciso VIII do art. 200, precedentemente citado). Por reverberação ou arrastamento ou lógico desdobramento, esse direito fundamental à saúde passa a condicionar a preservação da própria vida humana em sentido biológico (sem falar no bem-estar das pessoas). Ela, vida em sentido biológico, enquanto premissa ou suporte material da vida em sentido biográfico ou cultural. Não por acaso o primeiro dos direitos fundamentais que a Magna Carta Federal nomina em seu 5º artigo, cabeça, segunda parte (“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...”).

13.2. Dou sequência ao raciocínio jurídico: sendo o direito à saúde e à vida do tipo fundamental (arts. 5º e 6º da CF), a ele se aplica o peregrino comando constitucional de que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata” (§ 1º do art. 5º). Aplicação imediata, seja em face de normas constitucionais de eficácia plena, lógico, seja em face até mesmo de normas constitucionais de eficácia limitada³, que para suprir eventual ausência de norma regulamentadora do direito é que a Magna Carta Federal avia os remédios processuais do mandado de injunção, da arguição de descumprimento de preceito fundamental e da ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Reproduzo os pertinentes dispositivos:

“conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania” (inciso LXXI do art. 5º).

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...)”

§ 1º. A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei. (...)”

“Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (...)”

§ 2º. Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgãos administrativo, para fazê-lo em trinta dias. (...)”

13.3. Já sob o ângulo da defesa do meio ambiente em si mesmo ou objetivamente considerado, a prodigalidade da Constituição passa pelo saque das seguintes vias processuais: a ação popular, nos termos do inciso LXXIII do mesmo art. 5º; a ação civil pública, a teor do inciso III do art. 129.

14. A “APLICAÇÃO IMEDIATA” DAS “NORMAS DEFINIDORAS DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS”

Que pretendo com essa nova e decisiva lembrança de que os direitos e garantias fundamentais têm aplicabilidade imediata? Que eventual

3 Normas constitucionais de eficácia plena e normas constitucionais de eficácia limitada são classificações teóricas de José Afonso da Silva. Ver o seu *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

omissão do Estado em adotar políticas públicas de incentivo às atividades produtivas como forma de cumprimento do seu dever de conferir eficaz tratamento diferenciado ao meio ambiente, conforme o critério constitucional do impacto ambiental por ele sofrido, pode ensejar o manejo de qualquer das três primeiras citadas ações judiciais (o mandado de injunção, a arguição de descumprimento de preceito fundamental e a ação direta de inconstitucionalidade por omissão). Com o acréscimo da proposição de que, em tema de direitos fundamentais, doutrina e jurisprudência mais e mais se posicionam no sentido de que tais direitos ainda são garantidos por dois princípios constitucionais implícitos: a) o da vedação do retrocesso, uma vez legitimamente concedidos; b) o da vedação da proteção insuficiente, mesmo que formalmente conferidos⁴. O que reforça o juízo da imperiosidade, aqui tantas vezes encarecida, da adoção de políticas

4 Máximas de proteção *ao núcleo essencial* dos direitos sociais, amplamente consagradas, sendo a primeira (vedação do retrocesso) intrinsecamente relacionada com o princípio da segurança jurídica, vedando-se que direitos sociais já realizados via Poder Legislativo venham a ser anulados ou revogados por medidas legislativas posteriores (CANOTILHO, J. J. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 7. ed. 2. impr., p. 339-340). É como também se extrai de voto do Min. Celso de Mello, *verbis*: “*Na realidade, a cláusula que proíbe o retrocesso em matéria social traduz, no processo de sua concretização, verdadeira dimensão negativa pertinente aos direitos sociais de natureza prestacional (como o direito à saúde), impedindo, em consequência, que os níveis de concretização dessas prerrogativas, uma vez atingidos, venham a ser reduzidos ou suprimidos, exceto nas hipóteses – de todo inócua na espécie – em que políticas compensatórias venham a ser implementadas pelas instâncias governamentais*” (STA 175-AgR/CE, Rel. Min. Gilmar Mendes).

Já a proibição da proteção insuficiente, esta já se coloca enquanto desdobramento do princípio da proporcionalidade, uma vez que as medidas devem ser necessárias, adequadas e proporcionais. Novamente, valho-me de voto do Min. Celso de Mello: “*O desrespeito à Constituição tanto pode ocorrer mediante ação estatal quanto mediante inércia governamental. A situação de inconstitucionalidade pode derivar de um comportamento ativo do Poder Público, que age ou edita normas em desacordo com o que dispõe a Constituição, ofendendo-lhe, assim, os preceitos e os princípios que nela se acham consignados. Essa conduta estatal, que importa em um ‘facere’ (atuação positiva), gera a inconstitucionalidade por ação. Se o Estado deixar de adotar as medidas necessárias à realização concreta dos preceitos da Constituição, em ordem a torná-los efetivos, operantes e exequíveis, abstendo-se, em consequência, de cumprir o dever de prestação que a Constituição lhe impôs, incidirá em violação negativa do texto constitucional. Desse ‘non facere’ ou ‘non praestare’, resultará a inconstitucionalidade por omissão, que pode ser total, quando é nenhuma a providência adotada, ou parcial, quando é insuficiente a medida efetivada pelo Poder Público. (...) A omissão do Estado – que deixa de cumprir, em maior ou em menor extensão, a imposição ditada pelo texto constitucional – qualifica-se como comportamento revestido da maior gravidade político-jurídica, eis que, mediante inércia, o Poder Público também desrespeita a Constituição, também ofende direitos que nela se fundam e também impede, por ausência de medidas concretizadoras, a própria aplicabilidade dos postulados e princípios da Lei Fundamental*” (RTJ 185/794-796, Rel. Min. Celso de Mello).

públicas de incentivos como forma de adimplir o dever estatal de tratar por modo diferenciado o meio ambiente em sua interação com a ordem econômica.

15. RESPOSTAS PONTUAIS AOS QUESITOS DA ASSOCIAÇÃO CONSULLENTE

PRIMEIRO QUESITO

“Que interpretação é de se dar ao inciso VI do art. 170 da Constituição Federal do Brasil?”

RESPOSTA

Consoante exposto, o inciso VI do art. 170 da Constituição Federal qualifica a defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica, ao lado da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da livre concorrência e da busca do pleno emprego, entre outras normas também de envergadura principiológica. Mas é de se atentar para o seguinte entendimento da matéria: a) a ordem econômica brasileira tem em cada qual dos seus princípios um elemento de sua própria conceituação ou conformação jurídica, de forma que ela, ordem econômica brasileira, é a que se estrutura em obrigatórias condições de soberania nacional, de propriedade privada dos meios de produção, da função social da propriedade, da livre concorrência (inclusive em sentido ambiental), da busca do pleno emprego, da permanente defesa do meio ambiente, etc.; b) tal defesa ambiental inflete sobre os outros princípios da ordem econômica brasileira, no sentido de formar com eles uma unidade funcional incidível ou por dinâmica e necessária inter-referência; c) nessa medida, ordem econômica, defesa permanente do meio ambiente e desenvolvimento nacional equilibrado passam a constituir uma tríade de superlativos valores constitucionais; d) essa mesma defesa permanente do meio ambiente implica o dever individual, social e centralmente estatal de a ele conferir um tratamento jurídico diferenciado, conforme o impacto ambiental, justamente, dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação. Com o que entra em ignição o comando constitucional da adoção de imperiosas políticas públicas aptas a, de um lado, estimular condutas, produtos e serviços benéficos ou então menos prejudiciais ao meio ambiente, e, de outro, coibir condutas e desestimular a produção de serviços e o desempenho de atividades danosas a ele, meio ambiente. Assim o de caráter geral como o especificamente laboral.

SEGUNDO QUESITO

“Há justificativa para a política tributária brasileira ignorar o mencionado inciso VI do art. 170 da Constituição brasileira?”

RESPOSTA

Não! As políticas públicas ambientais, assim as legislativas como as executivas, têm que se caracterizar por um tratamento tributário que seja ao mesmo tempo diferenciado e favorecedor do propósito constitucional de, em matéria de meio ambiente, alcançar o patamar da sustentabilidade. O que significa afirmar que o Poder Público, na matéria, não opera no campo da benevolência, boa vontade, condescendência, filantropia ou qualquer outra modalidade de ação discricionária. Não, torno a dizer! O campo de atuação estatal, aqui, é de estrita concreção de desígnios constitucionais que fazem do meio ambiente, já agora por efeito do comando que se lê no *caput* do art. 225 da mesma Constituição Federal, um direito subjetivo do mais largo alcance, porquanto categorizado como de “Todos”. Mais: um meio ambiente do tipo “ecologicamente equilibrado” ou sustentado ou reatado, “bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida”. Por isso que acarreta para cada indivíduo, o Poder Público e a coletividade o dever de protegê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, sabido que sua explícita categorização como bem jurídico “essencial à sadia qualidade de vida” já o torna direito fundamental à saúde humana e, por lógico desdobramento ou consequência, ao bem-estar e à própria vida de cada indivíduo em sentido biológico.

TERCEIRO QUESITO

“Caso a resposta ao quesito acima seja negativa, que medidas hão de ser tomadas para corrigir o descompasso do Poder Público em face da Constituição?”

RESPOSTA

O “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental” passa pelas políticas públicas de fomento às atividades materialmente econômicas. É de se refletir, entre outras modalidades de incentivo estatal, naquela de caráter tributário. Contexto em que sobe à ribalta o instituto da extrafiscalidade, que, no caso, tem por traço ontológico ou de identificação jurídica o constituir-se em mecanismo de estímulo, ou então de inibição, na esfera das relações entre os agentes econômicos e o meio ambiente. Por ilustração, no âmbito específico da indústria de reciclagem, o compulsório tratamento estatal diferenciado não

pode deixar de se ater a aspectos mínimos como poluição, degradação, reciclabilidade, durabilidade, coleta de resíduos como o próprio meio de vida de toda uma população de catadores. Dando-se que, no limite da recalitrância estatal-legislativa ou então executiva quanto ao cumprimento das respectivas funções, resultam disponibilizados os seguintes mecanismos constitucionais de ingresso em Juízo: mandado de injunção, ação de descumprimento de preceito fundamental e ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Mas se a recalitrância estatal se reduz à esfera de atuação do Poder Executivo, de forma a prejudicar a higidez do meio ambiente em si mesmo ou objetivamente considerado, a Constituição ainda disponibiliza os corretivos processuais da ação popular e da ação civil pública. Ambas a ter na própria Magna Carta Federal a indicação dos seus legitimados ativos e dos órgãos judiciais competentes.

QUARTO QUESITO

“Como outros países têm lidado com essa questão?”

RESPOSTA

As políticas públicas ambientais de tributação ocorrem no mundo inteiro. O que tem variado é a estratégia de implementação. Ora estimulam-se condutas ambientalmente desejáveis, ora se desestimulam ou então se desfavorecem comportamentos indesejáveis. A tributação tem sido diferenciada, por exemplo, pelo produto ou serviço, ou pela maior ou menor utilização de recursos naturais, ou diretamente pelo nível de impacto ambiental ou poluição acarretada. Produtos e serviços que poluem mais ou que utilizam mais recursos naturais experimentam exação mais pesada. De outra parte, práticas sustentáveis – de que serve de amostra a utilização de materiais reciclados como matéria-prima, ou redução de emissão de poluentes – são estimuladas com exações de menor peso e até com isenções⁵. Postura oficial

5 Pode-se citar a França, que possui normas de tributação sobre a remoção de lixo de prédios, recuperação e eliminação de desperdício de papel e sobre a recuperação e eliminação de lixo eletrônico; a China, que tributa determinadas matérias-primas (como os minérios), tendo de outro lado reduzido a tributação sobre bens produzidos a partir de materiais reciclados (incluem areia produzida a partir de resíduos de construção, borraça em pó com base em pneus obsoletos e eletricidade ou calor produzidos a partir de resíduos orgânicos); a Bélgica, país que adota tributação específica sobre bens descartáveis (pilhas, embalagens em geral); a Itália, que impõe tributos sobre sacos plásticos; a Espanha, que tributa o licenciamento de veículos e as instalações que agridam o meio ambiente; o imposto municipal sobre embalagens, pratos e talheres descartáveis na Alemanha; a tributação diferenciada conforme o tamanho do motor de veículos de passagei-

de visão estratégica do tema, denotadora da fundamental diferença entre governantes que são estadistas e governantes que são apenas administradores.

16. FECHO

É o parecer, que tenho a honra de subscrever com todo conforto intelectual.

Brasília, DF, 27 de janeiro de 2015.

Carlos Ayres Britto

OAB-DF nº 40.040

ros e conforme o combustível utilizado, no Japão, que também institui imposto específico para compra de veículo; e, novamente na França, a intensa tributação sobre o uso de automóveis com motor a explosão, a fim de mais e mais desestimular seu uso. Amplo leque de possibilidades de implementação da tributação diferenciada e favorecida em prol do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Informações disponíveis em: KPMG. *Green Tax Index*. Disponível em: <<http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articles-publications/green-tax/pages/default.aspx>> e COSTA, Regina Helena da. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES. Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 316-317.

ESTÍMULOS FISCAIS PARA O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO EM PROJETOS COM IMPACTOS FAVORÁVEIS À PRESERVAÇÃO E RECUPERAÇÃO AMBIENTAL – PARECER

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC-Paraná, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

CONSULTA

Formula-me, a ABRALATAS – Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alta Reciclabilidade, por intermédio de seu presidente-executivo, Dr. Renault de Freitas Castro, a seguinte consulta:

“O meio ambiente tornou-se, no mundo atual, o mais relevante desafio para manter a sustentabilidade do planeta, muito embora poucos tenham sido os avanços em sua preservação, nos diversos encontros plurinacionais para cuidar-se da temática.

O Brasil, nada obstante as dificuldades em preservá-lo e a anual redução de sua flora e fauna, ainda constitui uma das grandes reservas de biodiversidade da Terra, havendo intensa preocupação das autoridades em defender este patrimônio nacional.

Tendo, pois, como premissa o reconhecimento de que é urgente e imprescindível a adoção de providências que contribuam para que o desenvolvimento econômico do país passe a se dar de maneira ambientalmente sustentável:

– Considerando as principais características do atual Sistema Tributário brasileiro nas esferas federal, estaduais e municipais, que implicações práticas

teria a introdução de elementos que refletissem, no citado Sistema, o princípio constitucional constante do art. 170, inciso VI, da Constituição Federal?

– À luz do presente arcabouço normativo tributário, que providências ou alterações legislativas seriam necessárias ou recomendáveis para que a observância do art. 170, inciso VI, da CF seja eficaz no que refere aos resultados ambientais visados?

RESPOSTA

Desde a promulgação da Lei Suprema, tenho me debruçado sobre as questões do meio ambiente, responsável, inclusive, que fui, nos comentários à Lei Suprema elaborados com Celso Bastos, entre 1988/1998, em 15 volumes e mais de 12 mil páginas, pela análise do artigo 225 da CF¹.

Neste sentido, apresentei reflexões variadas sobre temas relacionados ao meio ambiente, à luz do arcabouço legal do país, a saber:

- *COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DA UNIÃO, ESTADOS, MUNICÍPIOS E DISTRITO FEDERAL PARA REGISTRAR, ACOMPANHAR E FISCALIZAR PESQUISA E EXPLORAÇÃO DE RECURSOS HÍDRICOS. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI DO ESTADO DO PARÁ Nº 8.091/2014, QUE INSTITUIU TAXA PARA TAL FINALIDADE*²;
- *MANIPULAÇÃO DE PATRIMÔNIO GENÉTICO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA MP 2186-16/2001*³;
- *TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL/TCFA – CONSTITUCIONALIDADE DE SUA INSTITUIÇÃO*⁴;
- *EXTRAÇÃO DE MINÉRIOS – DESTINAÇÃO DA PARTILHA DO ICMS PARA O MUNICÍPIO EM QUE A EXTRAÇÃO OCORRE – É DO PECULIAR INTERESSE DO MUNICÍPIO A PRESERVAÇÃO DO BEM-ESTAR DE SEUS CIDADÃOS E DO MEIO AMBIENTE DO BURGO, PODENDO DISCIPLINAR O USO DO SOLO E IMPOR SANÇÕES REGULATÓRIAS*⁵;
- *RESERVA LEGAL AMAZÔNICA*⁶.

1 *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 8, p. 960-1007.

2 *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 238/2015, p. 148-169.

3 *Carta Mensal*, Rio de Janeiro, n. 672, 03/2011, p. 23-38.

4 *Revista Forense*, v. 157.

5 Ainda no prelo.

6 *Boletim de Direito Administrativo NDJ*, jun/2004. p. 601-609.

Por outro lado, o constituinte, na sua intensa preocupação em preservar o meio ambiente, além do artigo 170, inciso VI, tratou do assunto em diversos outros dispositivos, como:

“MEIO AMBIENTE

- caça; competência legislativa concorrente: art. 24, VI*
- dano; competência legislativa: art. 24, VIII*
- defesa: art. 170, VI*
- defesa e preservação; dever da coletividade e do Poder Público: art. 225, caput*
- deveres do Poder Público: art. 225, § 10*
- equilíbrio ecológico; direito de todos: art. 225, caput*
- fauna; competência legislativa concorrente: art. 24, VI*
- fauna; preservação pela União: art. 23, VII*
- flora; preservação pela União: art. 23, VII*
- floresta; competência legislativa concorrente: art. 24, VI*
- floresta; preservação pela União: art. 23, VII*
- Floresta Amazônica: art. 225, § 4º*
- Mata Atlântica: art. 225, § 4º*
- natureza; competência legislativa concorrente: art. 24, VI*
- Pantanal Mato-Grossense: art. 225, § 4º*
- pesca; competência legislativa concorrente: art. 24, VI*
- propaganda comercial nociva; vedação: art. 220, § 3º, II*
- proteção: art. 23, VI*
- proteção; competência legislativa concorrente: art. 24, VI*
- qualidade de vida; melhoria: art. 225, caput*
- recursos minerais: art. 225, § 2º*
- recursos naturais; competência legislativa concorrente: art. 24, VI*
- reparação do dano: art. 225, § 3º*
- sanções penais e administrativas: art. 225, § 3º*
- Serra do Mar: art. 225, § 4º*
- solo; competência legislativa concorrente: art. 24, VI*
- terras devolutas: art. 225, § 5º*

– usinas nucleares; localização: art. 225, § 6º

– zona costeira: art. 225, § 4º⁷

Em meu livro, que se encontra no prelo, *O Estado à luz da História, Filosofia e Direito*⁸, dedico todo um capítulo à preservação do meio ambiente, pois a sobrevivência de sete bilhões de seres humanos, no planeta, está condicionada tanto à sua preservação quanto à sua recuperação.

Thomas Friedman, três vezes Prêmio Pulitzer, nos Estados Unidos, e autor do famoso livro, publicado em 2003, *O mundo é plano*, alguns anos depois escreveu outra obra dedicada ao meio ambiente intitulado *Quente, lotado e plano*, em que, percorrendo diversos continentes, constatou o grau de deterioração ambiental no globo. Entrevistou – foi financiado por seu jornal, *The New York Times* – inúmeras autoridades e dirigentes de instituições dedicadas a preservar o meio ambiente, que há anos lutam para recuperar o planeta⁹, permitindo, pois, uma visão abrangente dos problemas e esforços para assegurar a estabilidade ambiental no mundo em que vivemos.

Mostrou que, por falta de incentivos, na última década, empresa americana especializada em energia eólica abandonou os EUA e decidiu transferir-se para a Alemanha, onde, apoiada por estímulos governamentais, transformou a paisagem do país instalando rede de transmissão que acompanha muitas das linhas ferroviárias, tornando-se um extraordinário sucesso, inclusive financeiro, com considerável benefício para a população.

No livro, lembra que, se os sete bilhões de seres humanos tivessem o padrão médio de vida do povo americano, não haveria alimento, energia e condições de o globo suportar tal qualidade de bem-estar.

Não sem razão, o constituinte de 88 teve a preocupação de, em não poucos dispositivos, cuidar do meio ambiente, sobre colocar, no Título VIII, dedicado à ordem social (Seguridade, Educação, Tecnologia, Comunicação Social, Família e Índios) um capítulo exclusivo para o meio ambiente¹⁰.

7 *Constituição da República Federativa do Brasil*. 20. ed. Thomson Reuters/Revista dos Tribunais, 2014, p. 253.

8 Editora Noeses.

9 Ed. Objetiva, 2006.

10 Escrevemos Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, Soraya David Monteiro Locatelli e eu que: “A primeira Conferência das Nações Unidas Sobre o Meio Ambiente Humano, realizada em 1972, na cidade de Estocolmo, introduzindo no universo jurídico mundial pontos e conceitos nunca antes normatizados acerca da preservação e melhoria do meio ambiente. A partir de então, trocou-se o conceito de desenvolvimento pelo de ecode-

No título sete, entretanto, define, como princípio fundamental da ordem econômica, dar tratamento adequado ao meio ambiente, ao dispor, no artigo 170, inciso VI, o seguinte:

“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)

(...).”¹¹

Dedicar-me-ei, neste parecer, a explorar, principalmente no campo tributário, as potencialidades abertas pelo constituinte ao colocar, após os princípios alicerçantes (livre iniciativa e valorização do trabalho humano) entre os nove princípios fundamentais da ordem econômica, aquele acima referido.

envolvimento, em que o objetivo maior é o desenvolvimento da sociedade em harmonia com o meio ambiente. Segundo Maria Cristina Vidotte Bianco Tarrega e Héctor Leandro Arroyo Pérez, ‘a incorporação das exigências do direito ao desenvolvimento pelo direito ambiental teve como marco inicial a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, reunida em Estocolmo em 1972. Neste contexto foi proposto um novo modelo de desenvolvimento denominado ‘ecodesenvolvimento’, presente na Declaração de Estocolmo nos seus princípios 1º, 2º, 5º, 8º e 13º. Diante da evidência de que a natureza e o meio ambiente não são objetos de exploração ilimitada pelo homem, o conceito de ‘crescimento econômico’ foi rapidamente substituído pelo de ‘desenvolvimento econômico sustentável’ ou simplesmente ‘desenvolvimento sustentável’. Abandonou-se o critério puramente quantitativo para se inserir o critério qualitativo, o que vale dizer que não basta apenas se ter um processo produtivo economicamente viável, é preciso que este esteja em consonância com a natureza e observe os limites de exploração da mesma. O Relatório Brundtland, também intitulado de Nosso Futuro Comum, elaborado em 1987 pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento criada pelas Nações Unidas, definiu ‘desenvolvimento sustentável’, como sendo ‘o desenvolvimento que satisfaz as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades’” (*Direito Tributário e Econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 311-313).

11 Celso Ribeiro Bastos, ao comentar tal dispositivo, de forma gráfica e concisa ensina: “É sem dúvida um dos problemas mais cruciais da época moderna. Os níveis de desenvolvimento econômico, acompanhados da adoção de práticas que desprezam a preservação do meio ambiente, têm levado a uma gradativa deterioração deste, a ponto de colocar em perigo a própria sobrevivência do homem” (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. Saraiva, 2000, v. 7, p. 34).

Fala o constituinte em *tratamento diferenciado para a defesa do meio ambiente*, acrescentando, a partir do *impacto ambiental de produtos e serviços*, conforme *seu processo de elaboração e prestação* venha a provocar¹².

O dispositivo sinaliza algumas diretrizes para definir o nível de distinção das políticas governamentais, objetivando a preservação e a recuperação do meio ambiente, ou seja:

– um tratamento punitivo a práticas prejudiciais

e

– um tratamento estimulador para que tais atividades mantenham a ordem econômica e o meio ambiente de forma sustentável.

É de se lembrar que, pelo artigo 174 da CF, no que concerne ao planejamento econômico do segmento privado, o Estado pode apenas atuar indicativamente e não impositivamente, como o faz para as empresas estatais¹³.

Por outro lado, o artigo 225, *caput*, embora coloque a sociedade como corresponsável pela preservação do meio ambiente, do Estado, em primeiro lugar, exige tal atuação, não podendo este impor, para a preserva-

12 Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco lembram, ao analisar os princípios constitucionais do meio ambiente, que: “No que se refere aos princípios fundamentais do direito ambiental, apesar de pequenas alterações de nomenclatura, a maioria dos autores converge na indicação dos seguintes: princípio do ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental da pessoa humana, princípio da natureza pública da proteção ambiental, princípio do controle do poluidor pelo Poder Público, princípio da consideração da variável ambiental no processo decisório de políticas de desenvolvimento, princípio da participação comunitária, princípio do poluidor-pagador, princípio da prevenção, princípio da função socioambiental da propriedade, princípio do direito ao desenvolvimento sustentável e princípio da cooperação entre os povos. Essa longa enumeração, por outro lado, em que pese vir a engrossar a onda de nominalismo e de principiologismo, que tomou conta da teoria jurídica contemporânea, serve para evidenciar que, felizmente, o problema ecológico tornou-se questão de consciência para a maioria dos habitantes do planeta Terra, muitos dos quais se converteram em apóstolos da causa ambientalista, tanto mais necessários quanto sabemos que ainda são muitos os que, por dolo ou culpa, agredem a Natureza sem se darem conta das consequências dessa insensatez” (*Curso de Direito Constitucional*. Saraiva/IDP - Inst. Brasiliense de Direito Público, 2007, p. 1305).

13 O dispositivo tem a seguinte dicção:

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

ção global, prejuízos à sociedade, sem recomposição patrimonial, ao definir determinadas políticas, como já decidiu a Suprema Corte ou já se posicionaram eminentes ministros.

Está o artigo 225 assim redigido:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 6º. As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas.”¹⁴

O tratamento diferenciado, portanto, poderá ser estimulador ou punitivo, conforme o tipo de atividade que impacte o meio ambiente.

Na década de 70, época dos grandes projetos governamentais de estímulo para o desenvolvimento, no que concerne ao reflorestamento, houve densa legislação incentivadora, do ponto de vista tributário, para que se recuperassem as florestas, admitindo que pudessem ser exploradas economicamente, dentro de determinadas regras, algumas plantações, inclusive, com primeiras colheitas para mais de meio século após o início do projeto (nozes-pecã, por exemplo)¹⁵.

Toda uma política ambiental pode ser realizada a partir deste sexto princípio fundamental da ordem econômica alicerçado em dois princípios basilares (livre iniciativa e valorização do trabalho humano).

14 Escrevi, ao comentar o artigo 225, que: “O artigo 225 é uma carta de princípios para a proteção do meio ambiente. Inicia o constituinte seu discurso afirmando que todos, no Brasil, têm direito ao ‘meio ambiente ecologicamente equilibrado’, isto é, não destruído, nem aviltado por interesses de qualquer natureza, inclusive econômicos, visto que se trata de um patrimônio nacional, coletivo e individual dos que aqui vivem. O discurso continua afirmando que o meio ambiente equilibrado é bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida. A primeira parte, portanto, torna o meio ambiente propriedade coletiva de toda a sociedade, visto que, na segunda parte, o constituinte reconhece ser tal propriedade coletiva essencial à sadia qualidade de vida. Essa postura do legislador supremo torna as ‘deseconomias externas’ (utilização do bem da coletividade a custo zero, como as águas dos rios para a indústria de celulose; os peixes, para a indústria de produtos alimentícios) sujeitas a regras especiais e até a tributo compensatório pelos danos ao meio ambiente, cuja instituição é permitida pelo artigo 149 (contribuições especiais para intervenção no domínio econômico)” (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, v. 8, p. 960/961).

15 Patrícia Machado Iserhardt lembra que: “O grande problema enfrentado atualmente está na falta de conscientização em relação à preservação do meio ambiente, assim, a temática abordada objetiva o incentivo à preservação, com o consequente benefício financeiro para o contribuinte. Se os custos da degradação ambiental não refletirem nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas; com os tributos ecologicamente corretos pode-se trazer para o custo de cada bem o custo que representa ambientalmente. A tributação ecológica trabalha no âmago da questão, o agente não apenas cumpre a Lei, mas passa a ser também agente da proteção ambiental, assim, se verifica a diferença, onde se tem uma mudança do comportamento do agente econômico. O objetivo desta pesquisa é demonstrar que a utilização do Sistema Tributário Nacional como forma de efetivar os valores ambientais é altamente positiva para o meio ambiente, tendo em vista as infinitas possibilidades de adaptação dos tributos” (estudo O incentivo fiscal empresarial como forma de proteção ao meio ambiente. *Revista Eletrônica do Curso de Direito*, v. 7, n. 2, 2012).

Por outro lado, em nível punitivo, podem determinadas explorações ser apenadas com uma tributação mais severa, que Fábio Fanucchi definiu como “tributária penal”, ou seja, disciplinando comportamentos admitidos, mas que seriam politicamente “inconvenientes” (a indústria do fumo é um exemplo).

A tese da tributação penal levantada por Fábio Fanucchi a partir da imposição maior, como se dá nos casos de distribuição disfarçada de lucros, foi por mim encampada, à época, no livro *Teoria da imposição tributária*, mostrando que certas condutas que o Estado deseja coibir podem ser desestimuladas através de tributação exacerbada, lembrando, inclusive, solução adotada na França, na década de 70, para filmes pornográficos, não censurados, mas tampouco incentivados, e sim apenados por tributação mais onerosa¹⁶.

O certo é que todos os governos procuram soluções estimuladoras e desestimuladoras de condutas e comportamentos, através de incidências mais ou menos intensas, ou mesmo de cobrança de preços públicos mais

16 Escrevi sobre a teoria de Fábio Fannuchi que: “Sob este prisma, o direito de impor, pela teoria do absolutismo da imposição, não está sujeito à escolha de uma das duas espécies, mas poderá facultar ao poder impositivo a possibilidade de eleger tanto a forma de tributo quanto a da penalidade para provocar a incidência. E poderá albergar a mera imposição, pela técnica do tributo, para acobertar as três exteriorizações possíveis de ilicitude.

Fábio Fanucchi denominou esta solução de ‘tributação penal’, tendo sido atacado por parte da doutrina, que, não obstante perceber o fenômeno, preferiu ficar na superfície do exame formal da realidade em vez de aprofundar até o âmago na fenomenologia indicada pelo saudoso mestre. Na escolha – de exclusiva faculdade do poder impositivo – mesmo que sua veiculação se faça por qualquer dos três poderes que o compõem, já que todos serão beneficiários da receita oriunda do direito de impor, Fábio Fanucchi percebeu que não só se fixa tal escolha à revelia de uma participação mais direta do sujeito passivo não componente do poder impositivo, como a eleição da forma imposta é de única determinação do sujeito ativo, da maneira que julgar de melhor alvitre. Sob esta perspectiva, sempre que uma das três formas de ilicitude tenha seus fatos incididos não sob a rotulação de multa ou penalidade, mas de tributo, aquela imposição fiscal será tributo e não penalidade, mas com características de tributação penal. O que, talvez, faltou completar ao saudoso mestre foi a análise, a partir da teoria do absolutismo da imposição, de que a eleição da forma (tributo ou penalidade), como meras técnicas de imposição, não seria capaz de alterar a realidade estrutural do que seja tributo ou penalidade, como espécies autônomas de um tipo-base maior, que é a obrigação tributária. Tivesse o falecido mestre partido da análise superior da entidade central do direito de impor e, talvez, se apercebesse do que seria técnica formal de imposição e do que representariam os contornos estruturais das duas espécies. E teria compreendido que a teoria do absolutismo da imposição permite a hospedagem de um campo muito mais amplo de soluções tributárias, pelo estudo de seus mecanismos, compondo a abrangência maior equacionamento mais natural do referido direito, por poder aproximar-se das regras naturais do direito tributário e de todos os demais ramos do direito” (*Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 264-265).

ou menos elevados, como ocorre, no Estado de São Paulo, no concernente ao custo da água fornecida pelo Estado, com redução de seu valor, se o consumo baixar, em momento de crise hídrica¹⁷.

O vocábulo, portanto, “diferenciado” há de se entender como sinalizando o duplo comportamento de apenar a conduta indesejável e estimular a conduta desejável, mas, à evidência, interferir, como planejamento econômico, no próprio evoluir do desenvolvimento.

É de se lembrar que tanto a indústria cigarreira quanto a petrolífera são condenáveis, a primeira em relação à saúde e a segunda quanto ao meio ambiente, muito embora esta seja alavancadora do desenvolvimento mundial.

A falta de estímulos, entretanto, a soluções energéticas alternativas em face dos altos interesses envolvidos na exploração do petróleo e seus derivados, tem, como mostra Thomas Friedman, no já citado livro, “inibido” uma busca mais acelerada de novos caminhos para a produção de energia.

A preocupação brasileira, todavia, em colocar, no sexto princípio fundamental da ordem econômica, tal exploração, sobre permitir competência legislativa comum e concorrente na proteção do meio ambiente, tem sinalizado que os legisladores supremo, complementar e ordinário buscam caminhos para que se possa preservar e recompor o meio ambiente¹⁸.

17 Kelly Farias de Moraes esclarece: “Tradicionalmente, o tributo tem característica neutra desempenhando um papel de financiador da atividade estatal, promovendo a captação de recursos para a manutenção dos recursos necessários ao cumprimento das funções do Estado, tendo como objetivo principal abastecer os cofres públicos, no entanto este não é o único objetivo, há também a atuação interventiva do Estado visando o seu próprio desenvolvimento. Tal intervenção, seja por meio de medidas repressivas ou preventivas, ou seja, [...] através de uma carga tributária elevada ou de incentivos fiscais, pode vir a ser marca determinante na caracterização do Estado como poluidor ou como autossustentável” (TRENNEPOHL, 2008, p. 99)” (estudo *Direito tributário e meio ambiente: importância dos incentivos fiscais na preservação do meio ambiente*, a que tive acesso).

18 Cristiane Vieira Jaccoud explicita: “A tributação ambientalmente orientada pode ser conceituada como ‘o emprego de instrumentos tributários para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental, bem como para orientar o comportamento do contribuinte à proteção do meio ambiente’. Para tal, lança-se mão da ‘finalidade extrafiscal dos tributos’, ou seja, aquela orientada para fins outros que não seja a captação de dinheiro para o Erário (finalidade arrecadatória), não se tratando unicamente da instituição de novos tributos, mas, principalmente, da possibilidade de utilizar os tributos já existentes através de uma ‘aplicação especial’, visando à defesa do meio ambiente, ou sendo, de alguma forma, ambientalmente seletivos. Nesse sentido, as técnicas utilizadas poderiam ser diversas, como progressividade e diferenciação de alíquotas, adoção de variáveis ambientais no critério de distribuição/repartição entre os entes federativos bem como a concessão de incentivos fiscais, isenções, deduções, entre outros” (*Tributação*

A preservação dar-se-á, portanto, mais por políticas punitivas de comportamentos indevidos, e a de recomposição ambiental, por políticas estimuladoras de inversões com resultados econômicos (reflorestamento nas décadas 70 a 90 foi assim obtido).

Não sem razão, o artigo 226, *caput*, coloca o Estado, em primeiro lugar, e a sociedade por decorrência, como responsáveis pela conservação de seu maior bem de sobrevivência, que é o meio ambiente:

Ora, o melhor mecanismo para uma política de estímulos é acionar o sistema tributário vigente, todo ele plasmado na Constituição Federal, entre os arts. 145 e 156 e no art. 195.

O interessante é que não se fala em estímulos fiscais, expressamente, senão no § 3º do art. 156, que os admite, ou no inciso XII, letra g, do § 2º do artigo 155, assim redigidos:

“Art. 156. (...)

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

(...)

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 155. (...).

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

(...).”

Há, todavia, referências indiretas, em diversas outras disposições, como, por exemplo, no inciso V do § 2º do art. 155, no estabelecimento pelo Senado

ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente, estudo a que tive acesso).

Federal das alíquotas mínimas nas operações internas do ICMS; no art. 151, inciso I, ao admitir estímulos para evitar desigualdades regionais; na adoção do princípio da progressividade para o I. Renda, artigo 153, § 2º, inciso I, ou da seletividade para o IPI, art. 153, § 3º, inciso I, e ICMS, art. 155, § 2º, inc. III¹⁹.

O certo é que a extrafiscalidade sempre foi uma técnica adotada para tornar o direito tributário instrumento de justiça social e desenvolvimento econômico para o bem de todas as nações.²⁰

19 Estão os referidos dispositivos assim redigidos:

“Art. 155. (...).

§ 2º. (...).

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; (...).”

“Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; (...).”

“Art. 153. (...).

§ 2º. O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.”

“Art. 153. (...).

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto; (...).”

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...).”

20 Gustavo Miguez de Mello formula quadro em que tais objetivos são acentuados:

“As finalidades da cobrança de tributos

OBSERVAÇÕES (x) referência feita à adoção expressa. Aplicação da Constituição de 1946 de maneira alguma atendia à finalidade referente à justiça fiscal” (Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil, 1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, 27 a 31 de agosto de 1979, Ed. Mapa Fiscal, p. 20).

Tendo sido convidado pelos constituintes para expor minha visão sobre o sistema tributário ideal, em 1987, apresentei algumas sugestões, durante quase todo um dia perante a Subcomissão de Tributos presidida por Francisco Dornelles, com a presença de José Serra e Roberto Campos, entre outros constituintes²¹.

Algumas delas foram acolhidas, principalmente a divisão quinquipartida dos tributos, a tríplice função da lei complementar e, já quando aprovado o texto pela Subcomissão, a introdução do advérbio “especialmente” para as matérias sujeitas à lei complementar, no campo das normas gerais,

21 Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: “Atendendo à sugestão do Constituinte Mussa Demis, vou apenas registrar notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas 3 semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira interessada em um novo desenho do Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional. Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional que, não tendo a pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos através das emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar. Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os Professores e Técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho; o Secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os Secretários de Finanças das Capitais, o DIEESE, a Organização das Cooperativas Brasileiras, o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendeiros, a Unafisco e a Fafite, as entidades representativas do municipalismo brasileiro – a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o Ibam. Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do Capítulo Tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira. O resumo das palestras consta do presente relatório, sob a forma de anexo. Os debates foram conduzidos participativamente, dando-se a todos os membros da Subcomissão condições de expor livremente suas ideias, o que contribuiu para o bom andamento dos trabalhos apresentados, bem como divulgar aos demais membros da Subcomissão a síntese das sugestões de Constituintes e de não constituintes encaminhadas à presidência e ao Relator. Realizou-se reunião plenária em que foi debatida uma pauta contendo os assuntos em torno dos quais gravita maior número de propostas apresentadas. Os membros desta Subcomissão presentes à referida reunião externaram suas opiniões sobre tais assuntos e outras questões relevantes para a elaboração do anteprojeto. A Subcomissão recebeu 818 sugestões de Srs. constituintes e 40 sugestões de entidades e outros interessados, num total de 858, as quais, depois de detidamente analisadas, passarão a integrar o presente relatório acompanhadas dos respectivos pareceres” (grifos meus) (Diário da Assembleia Nacional Constituinte, 19 jun. 1987, p. 139).

o que implicou a recepção de todo o Código Tributário Nacional, ainda o melhor documento legislativo nesta matéria produzido no Brasil.

É que o artigo 146, inciso III, tinha como redação o seguinte:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – (...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

(...)”,

com o que só aquelas matérias mencionadas (*numerus clausus*) seriam objeto da lei complementar. Com isto, parte considerável do CTN perderia a condição de lei complementar. Quando sugeri, em longo telefonema a Dornelles, a introdução do advérbio “especialmente”, passou o texto a ter a seguinte redação:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...).

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

(...)” (grifos meus).

De taxativa, a referência passou a ser apenas exemplificativa, salvando-se por inteiro o CTN, que foi então recepcionado pela nova Lei Maior²².

22 Escrevi sobre o que representa a Lei Complementar no Sistema Tributário o seguinte: “*Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna.*”

Ora, no capítulo das espécies tributárias, que interessa examinar, o artigo 145, *caput*, determina:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

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

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”,

o artigo 148 (*caput*):

“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.”

e o artigo 149 (*caput*):

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

Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

*É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação – no que têm razão –, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental” (BASTOS, Celso; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. Saraiva, 2001, v. 6, t. I, p. 79).*

As cinco espécies tributárias, portanto, conformam o sistema tributário brasileiro, em nível impositivo, sendo que a mais relevante delas é o imposto²³.

São doze, hoje, os impostos exigidos pela legislação complementar e ordinária, a saber:

– a União, pelo artigo 153, tem direito às seguintes imposições:

I – importação de produtos estrangeiros;

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

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

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

VI – propriedade territorial rural;

não tendo sido regulamentado o IGF, que seria o 13^o²⁴;

23 A tese que levantei sobre as cinco espécies tributárias para um Congresso, em 1976, objetivou aquelas: 1) contrapor-se a de duas espécies, imposto e taxa (Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Valdir de Oliveira Rocha, etc.); a de 3 espécies tributárias (impostos, taxas e contribuição de melhoria) (Rubens Gomes de Souza e Aliomar Baleeiro); a de 4 (impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições especiais) (Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes). A palestra ocorreu na 2ª Reunião Regional Latino-Americana de Direito Tributário, foi publicada sob o título *As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos*, coed. ABDF (filiada à IFA); Ordem dos Advogados do Brasil – Seção do RS, Inst. dos Adv. do Rio Grande do Sul, Fac. de Dir. da UFRGS, Inst. Int. de Direito Público e Empresarial, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1976).

24 Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e Soraya David Monteiro Locatelli lembram que: “Ressalte-se ademais, que este tipo de tributação, ao desestimular o investimento e a poupança, tende a aumentar o consumo, contudo não de forma substancial a ponto de este aumento superar a perda gerada pela redução dos investimentos, a qual, por sua vez, pode aumentar a taxa de desemprego do País. Não bastassem tais fatos, ainda é preciso considerar que a administração do IGF apresenta-se extremamente ineficiente e ineficaz, já que a arrecadação é irrisória em face de uma fiscalização vultosa e de difícil aferimento. Como as alíquotas do IGF não podem ser altas, sob pena de acarretar notória evasão de divisas (pela fuga de capitais), a arrecadação conseqüentemente será pequena, ao passo que o aparato administrativo para verificar e avaliar o patrimônio do contribuinte será muito oneroso. O que vale dizer que o custo da administração do IGF é extremamente elevado quando comparado com a complexidade dos procedimentos para seu controle e com o valor total arrecadado, sendo este, sem sombra de dúvidas, um dos principais problemas para sua implantação” (*O direito tributário no Brasil*. Coord. Ives Gandra Martins, Paulo Rabello de Castro e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins. 2. ed. Quartier Latin/

- os Estados, pelo artigo 155, a três exigências:
 - I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 - II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 - III – propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- e os Municípios, pelo artigo 156, a três:
 - I – propriedade predial e territorial urbana;
 - II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
 - III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Os impostos de importação e exportação são tributos de regulação do comércio exterior, pouco espaço abrindo para o exercício da extrafiscalidade, ou seja, de uma política de estímulos fiscais de caráter ambiental, muito embora possa a legislação incentivar, no I.I., a aquisição de equipamentos de preservação ou restauração ambiental, eliminando ou reduzindo alíquotas, o mesmo ocorrendo para incentivar

Fecomercio, 2010, p. 167). Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Patrícia Fernandes de Souza Garcia, no mesmo sentido, declaram: “Trata-se de tributo com evidente viés ideológico, cujo objetivo é retirar parte das riquezas dos mais abastados e entregá-la ao Estado para que este a redistribua entre todos ou entre os mais pobres. É frequentemente apresentado, portanto, como instrumento tendente a tornar o sistema tributário mais justo, de forma que os pobres paguem menos impostos sobre o consumo e os ricos paguem mais impostos tanto sobre a renda quanto sobre a acumulação de fortuna”; e continuam: “Os críticos desse imposto apontam-no como fator inibidor da poupança interna do país e da recepção de investimentos estrangeiros, propiciando, numa economia globalizada, em que a informatização confere mobilidade espantosa aos capitais, a fuga de investimentos para países que não possuem essa forma impositiva” (mesma obra, p. 111-112).

a indústria local, para tais finalidades, fortalecendo-a, através do mercado exterior²⁵.

Já o imposto sobre a renda abre maior espaço para uma política tributária ambiental de incentivos. É um imposto bem adequado para tal finalidade. Foi fartamente utilizado pela União, nas décadas de 60 a 90, para estimular setores e regiões (Amazônia, Nordeste, pesca, reflorestamento, culturas, etc.), tendo perdido um pouco seu impacto nos últimos anos, principalmente após os diversos acordos contra dupla tributação assinados pelo Brasil, que terminaram, nos investimentos estimulados realizados no país por estrangeiros, não os beneficiando nas remessas para o exterior, visto que os investidores são obrigados a complementar aqueles tributos não recolhidos, conforme a legislação local de cada país.

Creio que se poderia trabalhar em projetos, conforme a natureza do negócio, com a adoção de técnicas preservativas na produção ou mesmo no impacto ambiental da atividade, em que as alíquotas seriam reduzidas ou até eliminadas, como de resto ocorreu para os grandes projetos regionais das décadas de 60 a 90.

O imposto de renda é um típico tributo “arrecadatório”.

O mesmo ocorre com o IPI, este com maior facilidade, podendo ser objeto de incentivos, por ser um tributo indireto com alíquotas variáveis de acordo com o tipo de produto produzido ou importado. Talvez seja, em nível federal, aquele tributo que mais se preste a estímulos fiscais de natureza ambiental²⁶.

25 Leia-se na *Revista da Lata* (edição 2015), p. 31, o seguinte: “Nossa Constituição, mais do que recomenda, impõe ao Poder Público uma política de incentivos que onere mais aqueles que impactam negativamente o meio ambiente”.

26 Carlos Ayres Britto elogia o IPI e o ICMS como os impostos mais adequados para uma política de extrafiscalidade tributária: “Quanto às políticas públicas de natureza tributária, também umbilicalmente ligadas a toda a Ordem Econômica, faz-se imprescindível a lembrança de que certos tributos, como o IPI e o ICMS, poderão assumir postura seletiva em razão da essencialidade do seu próprio fato gerador ou do seu pressuposto material de incidência (inciso I do § 3º do art. 153 e inciso III do § 2º do art. 155, todos da Constituição). E o certo é que, ao falar do meio ambiente ecologicamente equilibrado como ‘essencial à sadia qualidade de vida’ (*caput* do art. 225), a própria Magna Carta estende essa nota da essencialidade para toda empreitada ou para todo produto econômico especialmente favorecedor de tal equilíbrio. Como, *verbi gratia*, os produtos e atividades ou então os processos ou métodos de fabricação e de serviços cujo impacto ambiental seja nulo. Ou de elevada taxa de reciclabilidade. Ou cuja durabilidade maior minimize seu impacto ambiental no tempo. Ou que impliquem sistemática e suficiente compensação igualmente ambiental. Ou que façam da possibilidade de coleta dos seus resíduos para reinserção no

Já os impostos sobre operações financeiras e o territorial rural, tributos estes também regulatórios, podem se prestar a incentivos ambientais. O primeiro, em operações de crédito não tributadas para atividades relacionadas com o meio ambiente. O segundo, necessariamente possível, pois é o mais relacionado à convivência dos seus sujeitos passivos com o meio ambiente. A exploração agropecuária entra diretamente em contato com a natureza, sendo mais fácil estimular tributariamente, até com isenção total, os comportamentos de restauração de *habitats* destruídos. Tal imposição poderia ser, com projetos bem definidos, dirigidos à redução ou eliminação da tributação, inclusive na linha do artigo 186 da CF, no que concerne à própria função social, que, para o negócio agropecuário, está umbilicalmente ligado ao meio ambiente²⁷.

No âmbito estadual, o ICMS, embora mais complexo na concessão de estímulos, dada a dependência de sua aprovação unânime pelos Estados mediante convênios firmados no âmbito do CONFAZ, por força do art. 155, § 2º, inciso XII, letra g, e inciso VI, é, a meu ver, de possível utilização, o mesmo ocorrendo com o IPVA, desde que os veículos sejam movidos a combustível não poluente.

processo produtivo um meio de vida tão sem maiores riscos para a saúde humana quanto absorvente de expressivos contingentes de trabalhadores ou microempresas. Situação em que o princípio econômico do tratamento diferenciado ao meio ambiente melhor se interpenetra com o princípio idênticamente constitucional da busca do pleno emprego e/ou da redução de desigualdades sociais. Confirmação, em suma, da imperiosidade do implemento de políticas públicas tributárias que sirvam a esse encarecido princípio do tratamento diferenciado ao meio ambiente como forma de cumprimento de um explícito dever estatal e também como reconhecimento de que nele próprio a Ordem Econômica brasileira tem um dos seus mais salientes traços de identidade” (*Revista da Lata*, 2015, p. 25).

27 O artigo 186 da CF está assim redigido:

“Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I – aproveitamento racional e adequado;

II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.”

O único aspecto curioso do dispositivo, que justifica a desapropriação de imóvel rural que não cumprir sua função social, é eventual desapropriação por não ter promovido “o bem-estar do próprio proprietário” (inciso IV)!!!

O imposto de transmissão seria de mais difícil uso, mas nada impede que também seja utilizado, desde que o beneficiário da transmissão não onerosa se comprometa a cuidar de recuperação ambiental com os recursos recebidos²⁸.

Na esfera municipal, o IPTU é de menor espectro de utilização que o ITR, mas, nas áreas urbanas, onde se faz necessária a preservação ambiental, pode ser utilizado como forma de estímulo, o mesmo ocorrendo com o ISS para as atividades consideradas relevantes para tais finalidades.

O imposto de transmissão onerosa, todavia, parece-me de difícil, mas não impossível, utilização, pois dependeria da vinculação do adquirente de utilizar o bem com finalidade de proteção ao meio ambiente.

No que concerne às taxas, são estas mais adotadas para punir as agressões ao meio ambiente do que para estimular a não agressão, só podendo ser utilizadas de forma transversa, ou seja, neste caso, reduzindo-se o nível da eventual taxa já existente²⁹.

28 Cleucio Santos Nunes escreveu: “Diante disso, o ponto de ajuste mais adequado ao sistema jurídico brasileiro leva em consideração princípios de índole ambiental, tais como o do poluidor-pagador e prevenção, porém pela via indireta, isto é, concedendo isenções ou incentivos, como, por exemplo, deduções da base de cálculo dos tributos em relação àquele que polui menos. A adoção de incentivos, em vez da majoração de tributos, poderá trazer resultados mais eficientes, visto que estimula o empreendedor a adquirir novas técnicas de preservação. Ninguém gosta de pagar tributos! Se o Estado abre mão de seu crédito, exigindo em contrapartida certos compromissos de preservação, estar-se-á diante de uma dupla vantagem: I) colaboração do Estado como corretor de externalidades negativas (Pigou); II) maior eficiência na conscientização da necessidade de preservação do meio ambiente (princípio da cooperação). Nem se diga que o uso de incentivos fiscais ao não poluidor ou ao menos poluidor venha a ferir a isonomia tributária. A regra da igualdade não pode ser concebida, no Direito Tributário, ou em qualquer outro ramo do Direito, no seu aspecto formal meramente, qual seja, ‘todos são iguais perante a lei’. Não há ofensa ao princípio em referência, na medida em que se está tratando desiguais de modo desigual. Todos são poluidores (igualdade formal), mas uns poluem menos que outros (objetivo da política ambiental tributária); logo, estes devem receber tratamento diferenciado por estarem engajados nos objetivos da preservação. Nesse processo de busca do equilíbrio na quantificação do valor das perdas, o ótimo de Pareto estará na virtualidade de que todos produzam sem poluir ou poluam menos, estimulados pelo pagamento de menos tributos” (*Direito tributário e meio ambiente. Dialética*, p. 163).

29 Leia-se:

“Recurso Extraordinário 416.601-1 – Distrito Federal

Relator: Min. Carlos Velloso

Recorrente(s): Associação Gaúcha de Empresas Florestais - Ageflor

Advogado(a/s): Atina Maria da Trindade dos Reis e Outro (ais)

As contribuições de melhoria não se prestam a incentivos, como os impostos compulsórios também não.

Recorrido(a/s): Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais e Renováveis – Ibama

Advogado(a/s): Lina Espíndola

Ementa: Constitucional. Tributário. Ibama: Taxa de Fiscalização. Lei 6.938/81, com a redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-G. CF, art. 145, II.

Pinto Ferreira lembra, ao comentar o artigo 225 da CF que: 'A definição legal de meio ambiente é a seguinte: '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' (Lei nº 6.938, de 31.08.1981, art. 3º, 1).

O ambiente se compõe de um complexo de elementos naturais, culturais e artificiais: meio ambiente natural, abrangendo o solo, a água, o ar atmosférico, a flora, a fauna, em suma, a biosfera; meio ambiente cultural, formado pelo patrimônio artístico, histórico, turístico, paisagístico, arqueológico; meio ambiente artificial, integrado pelo espaço urbano construído, tais como edificações, ruas, praças, áreas verdes, equipamentos públicos.

A civilização tem tido grande progresso, porém tem degradado constantemente a biosfera. Atualmente vivem no mundo 5,57 bilhões de pessoas, com cerca de 1 bilhão nos países desenvolvidos e abastados, estes sobretudo fazendo mau uso dos recursos da natureza e prejudicando seriamente o ecossistema.

Daí os diversos congressos que foram realizados ultimamente, como a Conferência de Estocolmo de 1972, reunindo cento e catorze países do mundo, e a Conferência realizada no Rio de Janeiro, em 1992, vinte anos depois.

Salienta Ramón Martín Mateo: 'O homem de hoje usa e abusa da natureza como se fosse o último inquilino deste desgraçado planeta, como se atrás dele não se anunciasse um futuro. A natureza converteu-se assim num bode expiatório do progresso'" (*Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 7. p. 264-265) *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 238, p. 169

I – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA do Ibama: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: constitucionalidade.

II – RE conhecido, em parte, e não provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade, nos termos do voto do relator, conhecer, em parte, do recurso e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votou a Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente) e, neste julgamento, os Senhores Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes.

Brasília, 10 de agosto de 2005.

Ellen Gracie – Vice-presidente (no exercício da Presidência)

Carlos Velloso – Relator" (Destques meus) (*Site do STF*)

No que concerne às contribuições especiais, excludo, de início, aquelas no interesse das categorias, mas incluo, como de possível estímulo, as de intervenção no domínio econômico, desde que redutoras de eventuais contribuições existentes em face da finalidade de preservação ou restauração ambiental.

Já no que concerne às contribuições sociais, os estímulos poderão ter as características mais elásticas, em face de a jurisprudência ter acrescentado outras finalidades paralelas, sobre haver, na preservação ambiental, possibilidade de dar caráter de benefício social à coletividade.

Neste caso, principalmente PIS e COFINS poderiam ser reduzidos ou eliminados em função do objeto da atividade³⁰.

Colocadas tais premissas, passo a responder as questões formuladas:

* Considerando as principais características do atual Sistema Tributário brasileiro nas esferas federal, estaduais e municipais, que implicações práticas teria a introdução de elementos que refletissem, no citado Sistema, o princípio constitucional constante do art. 170, inciso VI, da Constituição Federal?

Entendo que as implicações práticas seriam:

a) sensível contribuição para a preservação ou recuperação do meio ambiente, a apresentação de projeto de lei de redução ou eliminação de incidências tributárias conforme as atividades capazes

30 Leila von Sohsten Ramalho e Rosana Maciel Bittencourt Passos escrevem: “Tem-se, assim, que os tributos, na sua dimensão extrafiscal, têm a função arrecadatória posta em segundo plano, passando a atuar como auxiliares ao poder regulatório do Estado, possibilitando a este afastar, pelo agravamento da carga tributária, certas atividades ou comportamentos contrários ao interesse público, ou, por outro lado, estimular, pelo abrandamento da tributação, as condutas convenientes à comunidade. Com tal concepção é que a extrafiscalidade tributária se revela, sob a óptica da tutela ambiental, instrumento dos mais úteis, ao permitir que sejam premiadas, por força de reduções de alíquota, isenções ou afins, as posturas ambientalmente corretas, bem como desencorajados, pela via da oneração da carga tributária, os comportamentos lesivos ao meio natural. Neste último aspecto, aliás, a extrafiscalidade se mostra duplamente interessante, pois possibilita sejam corrigidas as falhas de mercado que resultam nas chamadas externalidades negativas, assim entendidos os efeitos deletérios da atividade econômica que não são internalizados pela produção – por exemplo, o custo da despoluição ou recomposição de uma área degradada –, sendo indevidamente suportados pela sociedade, e que, com a intensificação da tributação, passarão a ser debitados ao agente, que os terá de incorporar ao custo de seu produto” (*Direito ambiental e as funções essenciais à Justiça*. Apres. Vladimir Passos de Freitas. Ed. RT, p. 333-334).

de impactá-lo, tornando possível a não degradação do sistema ecológico nacional³¹;

- b) um estímulo real à adoção de técnicas capazes de criar, na atuação econômica, uma “economia verde”, na feliz expressão de Thomas Friedman, como ocorreu com a rede eólica de produção de energia, que as margens das estradas de ferro germânicas ostentam, com isenções e estímulos capazes de atrair investidores³²;
- c) o cumprimento de um desiderato constitucional de diferenciar, estimulando ou punindo os que recuperam ou prejudicam o meio ambiente³³;
- d) reflexo positivo, junto às autoridades internacionais na matéria, com impactos indiscutíveis nos “fóruns” plurinacionais, exercendo-se, assim, liderança numa política capaz de não prejudicar o único *habitat* que os seres humanos ainda têm para sobrevivência de uma população que, até o fim do século, deve superar 10 bilhões de pessoas, em face de o Brasil possuir uma das maiores reservas de biodiversidade³⁴;
- e) inovação, em matéria de tecnologia ambiental, dos meios de produção, como ocorreu, na década de 70, após o 1º choque do pe-

31 Aspectos relevantes da maneira de se atuar na área tributária encontram-se no livro coordenado por Heleno Taveira Tôrres, intitulado *Direito Tributário Ambiental*, escrito pelos seguintes autores: Alejandro Altamirano, Anderson Orestes C. Lobato, Andrea Amatucci, Carlos Palao Taboada, Celso Antonio Pacheco Fiorillo, Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida, Cristiane Derani, Domingo Carbajo Vasco, Fernando Faculty Scaff, Fernando Serrano Antón, Gilson César Borges de Almeida, Heleno Taveira Tôrres, Ives Gandra da Silva Martins, José Casalta Nabais, Jose Luis Bolzan de Moraes, Jussara S. Assis Borges Nasser Ferreira, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, Lise Vieira da Costa Tupiassiu, Luís Eduardo Schoueri, Luis Manuel Alonso González, Marcelo Figueiredo, Maria de Fátima Ribeiro, Maria Lúcia Luz Leiria, Paulo Caliendo, Pablo Chico de la Cámara, Pedro Manuel Herrera Molina, Pietro Selicato, Regina Helena Costa, Ricardo Lobo Torres, Roberto Ferraz, Víctor Uckmar, Willis Santiago Guerra Filho (São Paulo: Malheiros, 2005).

32 Rodrigo Jorge Moraes, Mariangela Garcia de Lacerda Azevedo e Fábio Machado de Almeida Delmanto coordenaram a obra *As leis federais mais importantes de proteção ao meio ambiente – comentadas* (Rio – SP – Recife: Renovar, 2005)

33 José Renato Nalini trata do assunto no livro *Ética ambiental* (2. ed. Campinas/SP: Millennium, 2003).

34 Terence Trennepohl, em seu *Direito Ambiental* (4. ed. Podivm, 2009).

tróleo, com o desenvolvimento do etanol combustível, infelizmente, por equivocadas políticas, prejudicado, nos últimos tempos³⁵;

- f) finalmente, tornar o país uma potência econômica, a partir do “planeta verde” e do desenvolvimento econômico e social, com estímulos bem planejados de suas atividades negociais e adequados e diferenciados tratamentos de um dos nove princípios fundamentais da ordem econômica, enumerados no artigo 170³⁶.

* À luz do presente arcabouço normativo tributário, que providências ou alterações legislativas seriam necessárias ou recomendáveis para que a observância do art. 170, inciso VI, da CF seja eficaz no que refere aos resultados ambientais visados?

Nas considerações apresentadas antes da resposta ao primeiro quesito, indiquei todos os tributos de possível utilização para a aplicação estimuladora da legislação tributária, objetivando premiar empresas por sua

35 Colin Norman, em seu livro *Running on empty* (Washington: Worldwatch Institute, 1979), dá especial destaque à experiência brasileira.

36 O artigo 170 e seu parágrafo único estão assim redigidos:

“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:

I – soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

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)

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

participação na preservação ou recomposição do meio ambiente, ou seja, para sua “sustentabilidade”.

E. J. Mishan³⁷, na década de 70, ao discorrer sobre as deseconomias, já mencionara a necessidade de um preço a ser pago pela utilização da natureza em benefício das empresas, através da imposição maior.

Em face da referida disposição constitucional e de outros dispositivos espalhados pela Lei Maior, entendo que tais políticas de diferenciação para estimular a sustentabilidade foram inteiramente hospedadas pelo Texto Maior do país³⁸.

Todo o trabalho dos interessados deve ser dirigido a mostrar ao Executivo ser positiva a alteração de legislação, objetivando a sustentabilidade que deve passar por:

- 1) estudo de atividades e técnicas na produção, transporte, comercialização que propiciem melhoria das condições atuais, no setor, acoplando-as às técnicas existentes, quanto à preservação ambiental, exploração de recursos naturais, recuperação de resíduos e todos os aspectos objetivando um programa moderno de proteção à natureza;
- 2) tal estudo deverá detectar as áreas em que a preservação e/ou recuperação pode ser realizada;
- 3) uma vez detectadas as atividades antigas remodeladas ou novas decorrentes de avanço tecnológico, apresentar, com ampla justificativa, acrescida de dados e estatísticas, a forma de adaptar as novas tecnologias às necessidades atuais de sustentabilidade através de anteprojetos de leis;
- 4) contatar as agências reguladoras dos respectivos segmentos empresariais, as autoridades responsáveis pelo impacto dos

37 Economic Growth: Some pessimistic reflections, *The Great Ideas. Encyclopaedia Britannica*, 1971, p. 52-71.

38 Terence Trennepohl escreveu: “A Constituição Federal de 1988, diferentemente das demais até então promulgadas no país, fez valer uma exigência que muito preocupa os estudiosos do direito que lutam para a inserção de normas que tratem das questões ambientais. Inovando brilhantemente, a nossa Carta Magna trouxe um capítulo específico sobre o assunto, voltado inteiramente para o meio ambiente, definindo-o como sendo direito de todos e lhe dá a natureza de bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, incumbindo ao poder público e à coletividade o dever de zelar e preservar para que as próximas gerações façam bom uso e usufruam livremente de um meio ambiente equilibrado” (*Direito ambiental*. 4. ed. Podivm, p. 79).

projetos de leis no âmbito ambiental, para demonstrar que a adoção de nova forma de atuar representará benefícios a toda coletividade, razão pela qual o engajamento oficial far-se-á necessário;

- 5) como os projetos de lei em matéria fiscal devem ser oriundos do Poder Executivo, de acordo com o artigo 61 § 1º, inciso II, letra b, da CF, assim redigido:

“Art. 61. (...).

*§ 1º. São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:
(...)*

II – disponham sobre:

(...)

*b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;
(...)”*

- 6) tal etapa não poderá prescindir da colaboração das autoridades responsáveis, além do Ministro da Fazenda, que, após receber o laudo do impacto ambiental elaborado pelos órgãos competentes, examinará as possibilidades e o impacto fiscal dos anteprojetos de estímulos;
- 7) uma vez obtido o apoio governamental, veiculada a proposta a partir do Executivo, este a enviará ao Congresso, havendo necessidade de trabalhar – já agora em projetos de lei – o Congresso Nacional, procurando os líderes, deputados e as Comissões específicas para discutir os aspectos relevantes da iniciativa presidencial;
- 8) o mesmo procedimento poderá ser adotado em relação aos tributos estaduais, que competem incentivar, como enunciado no corpo do parecer;
- 9) o problema maior será quanto ao ICMS – imposto de vocação nacional, regionalizado –, visto que os incentivos terão que ser aprovados pelo Confaz, pela unanimidade dos Estados. Um trabalho adequado junto ao Confaz, portanto, mostrando que o incentivo é de interesse nacional e pode ser concedido por decisão unânime, talvez facilite a aprovação setorial ou regional, em se determinan-

do qual o impacto positivo que sua adoção trará para o país, em nível de sustentabilidade ambiental³⁹.

O certo, todavia, é que a matéria jurídico-tributária poderá ser bem trabalhada, mas o que efetivamente terminará auxiliando o encaminhamento e a aprovação do mecanismo de extrafiscalidade será, para cada produto, para cada atividade que se pretenda beneficiar, uma correta avaliação do impacto positivo no meio ambiente, com conveniente demonstração de vantagens para a sociedade dos referidos projetos⁴⁰.

S.M.J.

São Paulo, 05 de agosto de 2015.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

P2015-009 ABRALATAS

39 Tendo Paulo de Barros Carvalho e eu participado de Comissão para nosso desconforto denominada de Notáveis, nomeada pelo Presidente do Senado, José Sarney, constituída ainda por Nelson Jobim, Everardo Maciel, Bernard Appy, Fernando Rezende, João Paulo dos Reis Velloso, Luís Roberto Barroso, Manoel Felipe Rêgo Brandão, Marco Aurélio Marafon, Michal Gartenkraut e Sérgio Roberto Rios do Prado, apresentamos 12 anteprojetos, um deles para solucionar a Guerra Fiscal. Divulgamos tais anteprojetos, ao lado de dois estudos nossos, no livro *Guerra Fiscal Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS* (Noeses, 2014).

40 Elenco alguns trabalhos de interesse sobre a matéria:

- TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL FISCAL (DEVER ESTADO) E EXTRAFISCAL (DIREITO ESTADO) – Isabela Cararo Lopes;
- A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL E O MEIO AMBIENTE – Juliana Vieira de Araújo;
- POLÍTICAS PÚBLICAS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS NA PROTEÇÃO AMBIENTAL – Henrique Sampaio Goron;
- TRIBUTAÇÃO SUSTENTÁVEL – A EXPERIENCIA ESTRANGEIRA E A POLITICA FISCAL BRASILEIRA – Joana Franklin de Araújo;
- DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E TRIBUTAÇÃO: O PAPEL DO TRIBUTO AMBIENTAL NO BRASIL – André Luiz Fonseca Fernandes;
- O PRINCÍPIO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AMBIENTALMENTE DIFERENCIADO – UMA INTERAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E O SISTEMA DE PRINCÍPIOS AMBIENTAIS-ECONÔMICOS DO ESTADO DO BEM-ESTAR AMBIENTAL BRASILEIRO – Carlos André Huning Birnfeld e Liane Francisca Huning Birnfeld.

POR UMA NOVA ÉTICA TRIBUTÁRIA SUSTENTÁVEL

André L. Costa-Corrêa

Professor, conferencista e consultor em direito público. Coordenador e professor convidado do CEU-IICS Escola de Direito (SP). Professor e Pró-Reitor de graduação do UNICIESA (AM). Professor e pesquisador visitante na Brooklyn Law School. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) e pelo CEU-IICS Escola de Direito (SP). Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas (APLJ) – cadeira 26. Membro da União dos Juristas Católicos de São Paulo, da International Fiscal Association, da Associação Brasileira de Direito Financeiro e do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

NOTAS INTRODUTÓRIAS

A questão dos impactos climáticos e os desafios sociais decorrentes daqueles é a agenda presente para a manutenção da sociedade futura. E tal agenda passa necessariamente pelo debate de como as sociedades podem organizar uma distribuição justa dos bens e dos encargos ao longo das gerações; em especial, como equalizar as demandas presentes e os custos futuros pela utilização do ambiente natural.

Porém, o debate dessa agenda não pode ser reduzido a uma escolha simplista, isto é, a sociedade não deve escolher entre “presente” ou “futuro”. A escolha por apenas um desses momentos ocasionará impactos relevantes no outro. Escolher o presente pode interferir na possibilidade de um futuro para muitos dos agentes sociais; da mesma forma, agir pensando no futuro pode comprometer o presente de inúmeros indivíduos e nações. A escolha passa, portanto, pelo equilíbrio entre o desenvolvimento e a prosperidade presentes e a implementação de uma justiça intergeracional que possibilite com que as gerações futuras possam suportar as demandas passadas sem lhes impedir a busca de soluções de seus problemas presentes. Em outros termos, tal agenda tem que levar em consideração as necessidades presentes e futuras dos agentes sociais.

Tal agenda tem impulsionado os agentes sociais a modificarem processos e produtos, bem como os Estados a reverem políticas públicas.

No tocante aos Estados, a revisão das políticas públicas passa necessariamente pela alocação de recursos, financeiros ou não, para a mitigação das externalidades ambientais negativas, pela cobrança de tributos de cunho ambiental, pela concessão de licenças ou cobrança de *royalties*

sobre atividades potencialmente poluidoras e pela imposição de comportamentos, positivos ou negativos, aos agentes sociais e a si próprios.

Em face disso, tal estudo procurará analisar a questão da sustentabilidade, em sentido amplo, sobre a óptica tributária, ou seja, analisará a ética ecocêntrica como elemento axiológico para a implementação de uma nova ética tributária. E, em especial, proporrá um mecanismo tributário que possibilitará a readequação da política tributária para a consubstanciação de um novo campo ético-axiológico, bem como a manutenção da arrecadação do Estado brasileiro – condição necessária para implementação das políticas públicas.

Porém, para tanto, serão apresentadas algumas notas sobre as relações entre sustentabilidade e desenvolvimento sustentável e entre Estado e meio ambiente – para tanto, adotar-se-á como referencial teórico as ideias de Klaus Bosselmann. Além disso, serão apresentadas algumas considerações sobre o dever imposto a todos de correção das externalidades negativas ambientais. Em seguida, será apresentado um breve relato sobre o Estado fiscal e sua ética como pressuposto para compreender como a política tributária deve ser um elemento estruturante da ética ecocêntrica – bem como discutir-se-á a importância da tributação para o desenvolvimento social em suas múltiplas esferas (social, econômica e ambiental). Por fim, procurar-se-á estabelecer os contornos dessa nova ética tributária e promover a ideia de um mecanismo tributário eficiente para a concretização desta.

SUSTENTABILIDADE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: CONTEÚDO PARA UMA NOVA ÉTICA SOCIAL

Bosselmann¹ adverte que o signo “sustentabilidade” tem sido empregado para identificar uma pluralidade de ideias, as quais nem sempre apresentam uma perfeita ligação com o significado da ideia original daquele². Isto porque a ideia de “sustentabilidade” é ao mesmo tempo simples e complexa³

-
- 1 BOSELDMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*. Trad. Phillip Gil França. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 25.
 - 2 A gênese da ideia de sustentabilidade provém dos estudos do final do século XVII e meados do século XVIII sob práticas de manejo florestal, visto que estes procuraram demonstrar que os impactos ambientais presentes e locais (por vezes) geram desequilíbrios que afetam as futuras gerações em escala muito maior do que o dano ambiental – em face das relações ecológicas entre os vários agentes em um dado ecossistema (nesse sentido, ver BOSELDMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 34 e seguintes).
 - 3 Bosselmann ressalta que a ideia de “sustentabilidade” é tão simples e complexa como a ideia de “justiça”. Porém, pondera que a implementação de uma sociedade justa é mais

porque a generalidade dos indivíduos consegue identificar, de forma simples, as características do que fazem com que algo seja considerado “sustentável” apesar de desconhecer os limites precisos do que seja efetivamente o conceito de “sustentabilidade”. Porém, a complexidade da ideia do que seja “sustentabilidade” decorre da compreensão de seu significado e implica necessariamente uma reflexão mais aprofundada sobre os seus critérios de orientação, valores e princípios – complexidade que é variável em razão da óptica subjetiva dos seus intérpretes – e porque a ideia de “sustentabilidade” implica a necessidade de se estabelecerem os contornos éticos de seu significado para os inúmeros intérpretes e agentes envolvidos.

Apesar da possível complexidade de se estabelecer o significado do que seja “sustentabilidade”, Bosselmann compreende que esse termo faz referência à “preservação da substância ou da integridade dos sistemas ecológicos”⁴. Mas, o referido autor ressalta que são os processos sociais que determinam em que medida e como os sistemas ecológicos devem ser mantidos⁵.

Ressalte-se, entretanto, que o conceito de sustentabilidade foi fortemente influenciado pelo Relatório Brundtland, visto que este, ao introduzir o conceito de “desenvolvimento sustentável”, procurou ampliar o significado do que era compreendido originalmente como sustentável (ou como “sustentabilidade”).

Todavia, igualmente ao conceito de “sustentabilidade”, o conceito de “desenvolvimento sustentável” apresenta uma concepção dinâmica e uma pluralidade de significações, o que dificulta a formulação de seu significa-

fácil do que uma sociedade “sustentável” por dois motivos. O primeiro porque muitas das sociedades hodiernas podem ser descritas como sociedades justas (pelo menos no sentido de prover os meios necessários para a resolução dos conflitos sociais), mesmo que não sejam consideradas sociedades sustentáveis – visto que estas são “profundamente enraizadas no desperdício da produção e do consumo”. E, em segundo, porque “a ausência de justiça é mais difícil de suportar do que a ausência de sustentabilidade” – isto porque: “(...) tratamentos injustos constantes das pessoas pelos regimes políticos, por exemplo, não são tolerados por muito tempo. Tanto forças internas como externas se revoltarão contra eles. O tratamento insustentável do meio ambiente, por outro lado, apresenta maior probabilidade de tolerância. A razão é que as pessoas sofrem menos os impactos imediatos decorrentes desta situação. A distância no espaço (ambiente global) e tempo (gerações futuras) nos impedem de agir com urgência” (BOSELLEMAN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 26).

- 4 BOSELLEMAN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 48.
- 5 BOSELLEMAN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 107.

do⁶. Além do que, pode-se afirmar que o seu conceito está localizado em “algum lugar no espectro de políticas (não jurídicas) e normas (legais)”⁷, sendo possível, inclusive, afastar os referidos extremos para identificação de seu conceito⁸ porque este “é mais do que um mero ideal político como repetidamente mencionado no direito rígido e, detalhadamente, na *soft law*”⁹; bem como “é menos do que uma regra, pois não tem consequência jurídica direta”¹⁰.

Para Bosselman, a compreensão do significado da expressão “desenvolvimento sustentável” deve partir obrigatoriamente da compreensão do qualificativo “sustentável” porque a utilização deste para qualificar o termo “desenvolvimento” faz com que se reconheça que este não pode ser “insustentável”, *i. e.*, que o desenvolvimento não pode deixar de levar em consideração determinados objetivos sociais, econômicos e ambientais¹¹ – mesmo

6 Dentre outros significados para “desenvolvimento sustentável”: SANDS, Philippe. *Principles of International environmental law*. 2. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2003; LOWE, V. Sustainable development and unsustainable arguments. In Boyle, A.; Freestone, O. *International law and sustainable development: Past achievements and future challenges*. Oxford: Oxford University Press, 1999.

7 BOSELTMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 79.

8 Apesar da dificuldade em se obter um conceito do que seja “desenvolvimento sustentável”, concorda-se com Bosselmann de que “seria irresponsável ignorar o conceito de desenvolvimento sustentável simplesmente porque não há uma concordância quanto ao seu significado” (BOSELTMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 42).

9 BOSELTMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 79.

10 BOSELTMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 79.

11 Bosselmann afirma que “identificar o núcleo normativo não é difícil, pelo menos do ponto de vista lógico. Se ‘sustentável’ qualifica ‘desenvolvimento’ como diverso de desenvolvimento insustentável, o seu significado deve estar claro. Se, por outro lado, o atributo ‘sustentável’ permanece indefinido, a direção de ‘insustentável’ não pode ser encontrada, o que significa que nenhuma orientação política poderia ser fornecida e não existiriam imperativos legais para se seguir. Também, deve ser notado que a clareza necessária não pode ser adquirida por apenas uma referência a objetivos sociais, econômicos e ambientais, como sendo todos relevantes para o desenvolvimento sustentável. Também não ajuda considerar esses objetivos como igualmente importantes. Para identificar e agir sobre a situação, e eventuais conflitos entre elas, é necessário saber como tais situações podem ser resolvidas. Se, por exemplo, os interesses econômicos estão em conflito com os interesses ambientais, como muitas vezes será o caso, não podemos contar com a expectativa de que os princípios jurídicos já existentes, tais como o princípio da precaução, conduzirão o processo de tomada de decisão na direção certa. A razão é que elas não são em si mesmas eticamente fundamentadas da mesma forma como é o princípio da

que, todavia, se reconheça que a essência do conceito de “desenvolvimento sustentável” não “é a ‘sustentabilidade econômica’, tampouco a ‘sustentabilidade social’ e o ‘tudo sustentável’, mas sim a ‘sustentabilidade ecológica’”¹²; isto porque os objetivos econômicos e sociais, apesar de consubstanciarem o conceito de “desenvolvimento sustentável”, não são parte integrante do conceito de “sustentabilidade”. Em outros termos. O “desenvolvimento precisa estar dentro dos limites dos sistemas ecológicos para se qualificar como ‘sustentável’”¹³, porque são os processos sociais que determinam em que medida e como os sistemas ecológicos devem ser mantidos¹⁴ para que haja “desenvolvimento sustentável”¹⁵.

Assim, para Bosselmann, “o desenvolvimento é sustentável quando tende a preservar a integridade e a manutenção dos sistemas ecológicos; é insustentável se tende a fazer o contrário”¹⁶, porque “não há prosperidade econômica sem justiça social e justiça social sem prosperidade econômica, e dentro dos limites da sustentabilidade ecológica”¹⁷.

Destarte, o conceito de desenvolvimento sustentável está diretamente ligado à compreensão de “desenvolvimento ecologicamente sustentável” e

sustentabilidade” (BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 77).

12 BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 77.

13 BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 48.

14 Nesse sentido, ver: BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 107.

15 Bosselmann afirma que “o princípio da sustentabilidade tem existido por séculos sem nenhum outro a não ser à base de recursos naturais. Enquanto esse objeto pode ter sido ampliado – a partir de recursos locais, nos períodos antigos aos ecossistemas, para os ecossistemas do planeta hoje – o princípio da sustentabilidade não pode ser diferente de ‘sustentável’ no contexto do ‘desenvolvimento’. O fato de que aspectos sociais e econômicos estão incluídos no conceito de ‘desenvolvimento sustentável’ significa, portanto, que não requerem qualquer desvio a partir do núcleo ecológico. Pelo contrário, apenas em razão desse núcleo é possível relacionar os componentes social e econômico do desenvolvimento sustentável de um ponto central de referência. Como consequência, todo o conceito torna-se operacional: o desenvolvimento é sustentável quando tende a preservar a integridade e a manutenção dos sistemas ecológicos, é insustentável se tende a fazer o contrário” (BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 77-78).

16 BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 78.

17 BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 78.

a compreensão deste à seguinte interpretação: “não há prosperidade econômica sem justiça social e justiça social sem prosperidade econômica, e dentro dos limites da sustentabilidade ecológica¹⁸”, *i. e.*, somente haverá desenvolvimento de longo prazo se houver prosperidade econômica e justiça social e se estes forem dentro dos limites da sustentabilidade ecológica.

Em face disso, Bosselmann¹⁹ conclui que o “desenvolvimento sustentável” deve seu significado e estatuto jurídico ao “princípio da sustentabilidade”. E, também, que:

(...) esta caracterização tem três implicações importantes no discurso da sustentabilidade. A primeira é que a sustentabilidade está separada do desenvolvimento sustentável. Os termos são frequentemente usados como sinônimos, mas precisam ser mantidos separados. A segunda implicação é que a noção de ‘desenvolvimento sustentável’ relaciona desenvolvimento e sustentabilidade no sentido de que o primeiro é baseado na última. Como o ‘manejo sustentável’, o ‘uso sustentável’ e termos compostos similares, ‘desenvolvimento sustentável’ representa uma aplicação do princípio da sustentabilidade, nada mais e nada menos. A terceira implicação é que a sustentabilidade é o mais fundamental de todos os princípios ambientais, embora esta fundamentalidade ainda tenha que ser reconhecida de pleno direito e de governança.²⁰

Não obstante, Bosselmann afirma que a compreensão do que seja “desenvolvimento sustentável” deve levar em consideração, também, que a ética ecológica (ética ecocêntrica) suplantou a ética ambiental (ética antropocêntrica), na medida em que impôs que a reflexão sobre a justiça das relações entre os seres humanos e o resto do mundo natural se sobrepusesse à justiça da mera distribuição do ambiente entre os indivíduos²¹.

Todavia, partindo-se da premissa de que da mesma forma que o conceito de sustentabilidade foi influenciado pelo conceito de desenvolvimento sustentável, deve se compreender que o significado do que seja “desen-

18 BOSELDMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 78.

19 BOSELDMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 88.

20 BOSELDMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 89.

21 Nesse sentido, ver: BOSELDMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 107-108.

volvimento sustentável”, nessa ética ecocêntrica²², é fortemente vetorizado pelos princípios²³ antropocêntricos ambientais da precaução²⁴, do poluidor-pagador, da cooperação, da integração, da transparência, da participação pública, da responsabilidade comum e diferenciada e, entre outros possíveis, da sustentabilidade²⁵.

Por outro lado, a sustentabilidade, enquanto princípio, é “reflexo de uma moral fundamental (o respeito à integridade ecológica)”²⁶ e exige uma ação por parte do sistema jurídico (a saber: proteger e restaurar). E tal resposta dá-se pela compreensão (fixação) do “desenvolvimento sustentável” como um metaprincípio jurídico²⁷ – posto que direciona a axiologia de ou-

22 Para Bosselmann, “a relação entre antropocentrismo e ecocentrismo não é uma diferença gradual, mas uma dicotomia paradigmática. Isso não significa, no entanto, que não possam coexistir na lei” (BOSELLMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 123-124).

23 Deve-se ter ciência, entretanto, que esses princípios nem sempre são reconhecidos nas mesmas esferas (sistemas) como princípios; que o simples reconhecimento desses como princípio em um dado sistema não é suficiente para que os agentes comunicantes legítimos (v. g., governos, tribunais, tomadores de decisão, etc.) apliquem aqueles em casos concretos; e, também, que tais princípios podem ser aplicados com funções diferentes nos planos internacional, regional e local.

24 Trennpohl diferencia o princípio da precaução do princípio da prevenção em matéria tributária. Afirma, assim, que “o princípio da prevenção é aquele em que se constata, previamente, a dificuldade ou a impossibilidade da reparação ambiental, ou seja, consumado o dano ambiental, sua reparação é sempre incerta ou excessivamente onerosa” – destacando, ainda, que “a razão maior desse princípio é a necessidade de cessação imediata de algumas atividades, potencialmente poluidoras, dada a incerteza dos resultados do dano para o meio ambiente”. Sendo que o princípio da precaução “aplica-se àqueles casos em que o perigo é abstrato, de um estado de perigo em potencial, onde existam evidências que levem a considerar uma determinada atividade perigosa” – concluindo, assim, que “o princípio da precaução consiste em evitar que medidas de proteção sejam adiadas em razão da incerteza que circunda os eventuais danos ambientais”; e que “a prevenção atua no sentido de inibir o risco de dano em potencial (atividades sabidamente perigosas), enquanto a precaução atua para inibir o risco de perigo potencial (ou seja, o dano em abstrato)” (TRENNOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 51-52).

25 Bosselmann ressalta que tais princípios “apresentam a característica de serem juridicamente relevantes e exequíveis, embora não necessariamente da mesma forma e com igual importância”. E, também, que a condição de “princípio” decorre “do sistema de classificação utilizado na legislação nacional e do direito internacional ambiental” (BOSELLMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 65 e 69).

26 BOSELLMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 78.

27 Em relação à eficácia jurídica dos metaprincípios, discorda-se de Bosselmann de que “apenas princípios podem ascender a obrigações legais; um ‘metaprincípio’ pode, na

tros princípios indispensáveis ao desenvolvimento sustentável, como, por exemplo, o do uso sustentável^{28, 29}; o da equidade (erradicação da pobreza)³⁰; das responsabilidades comuns e diferenciadas^{31, 32}; da abordagem de precaução para a saúde humana, recursos naturais e ecossistemas³³; da participação pública e acesso à informação e justiça; da boa governança; e da integração e inter-relacionamento entre direitos humanos e objetivos sociais, econômicos e ambientais.

melhor das hipóteses, ajudar a explicá-las"; bem como discorda-se de Bosselmann de que "há apenas um pequeno ponto atenuando os limites entre políticas e princípios, se nada pode ser adquirido a partir 'do metaprincípio'" (BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 75).

- 28 Para Bosselmann, "os Estados têm o direito soberano de explorar seus recursos naturais. Isso inclui o direito de serem livres de interferência externa sobre sua exploração. O direito é qualificado pelo dever do Estado de não causar danos irreparáveis aos territórios de outros estados. Além deste direito, há o aumento do apoio para obrigar o estado a não causar danos irreparáveis ao meio ambiente global. No entanto, esse direito ainda não é reconhecido pelo direito internacional" (BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 84).
- 29 *Vide*, nesse sentido: o Princípio 21 da Declaração de Estocolmo, o Princípio 2 da Declaração do Rio, a Convenção sobre Biodiversidade e a Convenção sobre mudanças climáticas.
- 30 Segundo Bosselmann, "o princípio da equidade representa a dimensão social do desenvolvimento sustentável. Entende-se como equidade intrageracional (dos direitos das pessoas dentro da geração atual a um acesso equitativo aos recursos naturais da Terra) e equidade intergeracional (os direitos das gerações futuras). A equidade intrageracional inclui o compromisso dos Estados com a erradicação da pobreza, como, por exemplo, expresso no Desenvolvimento do Milênio e no Plano de Implementação de Joanesburgo. O 'princípio' da erradicação da pobreza é, no entanto, um objetivo político, sem obrigações legais. O mesmo é verdadeiro para o 'princípio' da igualdade, embora o Relatório Brundtland se refira a ele como 'prioridade absoluta' para o desenvolvimento sustentável. A base jurídica para a equidade e para a erradicação da pobreza pode ser encontrada em diversos tratados de direitos humanos, na Declaração Universal dos Direitos Humanos e na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento" (BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 85).
- 31 De acordo com Bosselmann, "os estados têm responsabilidades comuns, no sentido de proteger o meio ambiente global. Em vista das diferentes contribuições para a degradação ambiental global, contudo, as responsabilidades são diferenciadas. A diferenciação pode ser vista também como reflexo do princípio da equidade" (BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 85-86).
- 32 Nesse sentido, *vide* Princípio 7 da Declaração do Rio.
- 33 Nesse sentido, *vide* Princípio 15 da Declaração do Rio.

ESTADO E MEIO AMBIENTE

A relação jurídica entre Estado e meio ambiente já não é mais uma relação de poder, mas de dever³⁴. Consubstanciado em um dever fundamental de proteger a integridade dos ecossistemas. Em outros termos, ao Estado, em conjunção com a sociedade, é imposto o dever de defender e de preservar o meio ambiente para as presentes (intragerações) e futuras gerações (intergerações)³⁵. E tal defesa deve ser realizada tanto no plano interno como no plano internacional, visto que as externalidades ambientais negativas não se circunscrevem às fronteiras ou aos limites geofísicos dos Estados.

A implementação máxima desse dever possibilita, inclusive, configurar uma nova classificação para o Estado – a saber: o *Umweltstaat* (Estado Ambiental) ou *ökologischer Rechtsstaat* ou *ökologischer Verfassungsstaat* (Estado Constitucional Ambiental ou Estado Verde) –, porque este passa a ter a sustentabilidade ecológica, a justiça ecológica e os direitos humanos como vetores fundamentais para o sistema jurídico-constitucional.

Destarte, a defesa do equilíbrio ecológico passa a ser uma função pública a par das demais – tanto que a Constituição Federal estabelece a defesa do meio ambiente como um dos princípios que norteiam a ordem econômica brasileira (*vide* art. 170 da CF/88)³⁶.

Porém, a adoção da sustentabilidade ecológica, da justiça ecológica e a caracterização do espectro ambiental dos direitos humanos no plano constitucional de um Estado apenas direcionam o sistema jurídico nacional deste. E, portanto, a adoção desses vetores reflete apenas uma função interna ou doméstica do Estado.

Cabe, portanto, aos Estados adotar também uma rede de tratados e convenções internacionais em matéria ambiental a fim de cumprir o dever de proteção ecológica internacional – sobretudo, porque a transmutação do conceito de soberania dada a globalização das relações de poder no mundo contemporâneo impõe aos Estados o dever de compreender sua identi-

34 SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 64.

35 Nesse sentido, ver: WEIS, E. Brown. *Fairness to future generations: international law, common patrimony and intergenerational equity*. New York: United Nations University Press, 1989.

36 Soares pondera que “na criação de condições para o Mercado funcionar com respeito pelo ambiente, as finanças públicas, e em especial os tributos, constituem um meio de acção insubstituível, pela garantia constitucional que as acompanha e por representarem, no Estado contemporâneo, o principal instrumento de resolução do conflito social” (SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*, p. 65).

dade territorial de poder sob a óptica internacional³⁷ de uma sociedade globalizada de riscos. E, principalmente, para estabelecer as bases jurídicas necessárias para possibilitar a exploração sustentável do meio ambiente nacional, para prevenir possíveis danos ao meio ambiente comum, para não prejudicar outros Estados na proteção e exploração de seus recursos ambientais e para impor deveres de cooperação entres os vários agentes políticos e econômicos.

Ressalte-se, porém, que a Constituição Federal brasileira de 1988 deu significativa importância ao plano das relações internacionais, tanto que reconheceu que a República Federativa do Brasil reger-se-á, entre outros princípios, com base na prevalência dos direitos humanos, da autodeterminação dos povos e na cooperação entre os povos para o progresso da humanidade (*vide* art. 4º, II, III e IX). Mas, a Carta Política vigente foi além porque dispõe que os direitos e garantias por si expressos não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (*vide* § 2º do art. 5º); e, sobretudo, porque prescreve que os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados na sistemática de emendas constitucionais (a saber: por três quintos dos membros das Casas do Congresso Nacional, em dois turnos) passam a ter equivalência de emendas constitucionais – e, por força de interpretação sistemática imposta pelo inciso IV do § 4º do art. 60, passam a configurar como cláusula pétrea constitucional.

Assim, o Estado deve: preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas; preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e à manipulação de material genético; definir espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos; exigir e dar publicidade a estudo prévio de impacto ambiental para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente; controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente; promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente; proteger a fauna e a flora;

37 Nesse sentido, Soares ressalta que “não há razões, em princípio, para definição de a soberania territorial permanecer inalterada. Como o conceito de Estado soberano é dinâmico, ele também está aberto a novas funções e responsabilidades, desde que suas funções básicas de governar e servir os interesses comuns não esteja em risco” (SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico* – contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente, p. 189).

e vedar quaisquer práticas que coloquem em risco a função ecológica de qualquer espécime da flora ou da fauna, que lhe provoquem a extinção ou que submetam os animais a crueldade³⁸.

Porém, a implementação de tais deveres por parte do Estado requer a disposição orçamentária de recursos. Recursos esses que são, em sua grande maioria, decorrentes de tributos. E que, em face do dever de solidariedade tributária (implicitamente decorrente da previsão do inciso I do art. 3º da Carta Política de 1988), tais recursos tributários, no caso brasileiro, podem ser genericamente arrecadados pela mera imposição fiscal de tributos (v. g., taxas ou contribuições de intervenção no domínio econômico), ou pela imposição extrafiscal de tributos (v. g., pela imposição da observância da seletividade, essencialidade, progressividade, etc.).

Não obstante essa inferência lógica de nosso sistema constitucional-tributário, concorda-se com Soares que “todos os que pertencem a uma sociedade organizada têm a obrigação de contribuir para a preservação do *continuum naturale* do ecossistema no qual essa sociedade se integra e se desenvolve”³⁹. E que a necessidade de se satisfazerem a procura e a preservação do bem ambiental é que justifica a fiscalidade ecológica – e, em especial, a ligação entre o dever de contribuir do particular e o dever de prestação do Estado, *i. e.*, entre receita pública e gasto público⁴⁰.

O DEVER DE CORREÇÃO DAS EXTERNALIDADES NEGATIVAS

O processo de produção e de troca, descentralizado e voluntário, necessariamente gera custos externos, os quais resultam da diferença entre o custo social e o custo privado, que não são suportados por quem os causa, mas por toda a sociedade⁴¹. As externalidades ocorrem quando a atividade, de produção ou de consumo, de um dado sujeito afeta (influencia), positiva ou negativamente, a situação de um outro agente – sendo que aquela influ-

38 Nesse sentido, ver: art. 225 da Constituição Federal de 1988.

39 SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*, p. 64.

40 SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*, p. 65.

41 Soares afirma que somente não seria possível se falar em externalidades negativas se “todos os recursos utilizados na produção de um bem constassem da sua composição, sendo depois, aquando do consumo deste, destruídos, ou se todos os recursos e utilidades de natureza ambiental fossem objecto de direitos de propriedade para os quais existisse um mercado de concorrência perfeita” (SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*, p. 75).

ência é exercida através do impacto que aquela gera na utilidade ou no lucro da atividade deste outro e não no preço em vigor no mercado. Assim, pode-se dizer que as externalidades são falhas do mercado – ao lado de outras, como, por exemplo, da incompletude deste, do consumo não exclusivo, do consumo não rival⁴², da falta de convexidade e da assimetria de informação.

Além disso, a incapacidade ou falta de vontade em atribuir direitos de propriedade sobre determinados recursos ambientais ou a sua atribuição sem que as referidas características se verifiquem conduz a falhas do mercado, que justificam a intervenção do Estado para que se proceda a uma gestão correta dos referidos recursos⁴³.

Porém, concorda-se com Soares que identificar os problemas ambientais apenas como típicas falhas de mercado é uma visão ultrapassada⁴⁴, porque estes estão mais para falhas do Estado. Isso se dá porque o Estado deve intervir na economia com o objetivo de proteger o meio ambiente quando os mercados falham, quando a proteção do meio ambiente interfere em questões internacionais ou quando os recursos ambientais não estão contidos em propriedades privadas; bem como porque é, por vezes, o próprio Estado o responsável pelo desequilíbrio ambiental – no caso, causado este pelas escolhas (objetivos) que elege ou pelos meios que escolhe para atingir essas (v. g., tabelamento de preços, subsídios financeiros, subsídios às vítimas de poluição, etc.). Em último caso, pode-se, inclusive, afirmar que as externalidades ambientais negativas são ocasionadas pela má interação entre Estado e mercado, visto que esta leva a uma ausência de estratégias de coordenação para prevenção e/ou reparação daquelas pelo Estado.

Ressalte-se, ainda, que algumas falhas do Estado que promovem externalidades ambientais negativas são ocasionadas pela adoção de políticas tributárias equivocadas, posto que estas atribuem, por vezes, subsídios ou incentivos tributários que fazem com que determinados produtos ou serviços tenham um preço inferior ou superior ao resultante do livre funcionamento do mercado – implicando, por consequência, subconsumo (diminuição do desenvolvimento econômico e social) ou em consumo excessivo (o que possibilita um consumo não sustentável) e em desperdício de recursos naturais – ou, simplesmente, não tributam ou tributam de forma desproporcional determinados setores econômicos, produtos ou serviços.

42 Consumo não rival ocorre quando todos podem consumir, sem que o consumo de um afete o consumo dos demais.

43 Nesse sentido, ver: SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*, p. 79.

44 SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*, p. 88.

Assim, os agentes econômicos (ou Estados) que praticam (ou promovem indiretamente) externalidades negativas ou que se valem de falhas de mercado (v. g., consumo excessivo) ou do próprio Estado somente deixarão de cometê-las ou de se aproveitar dessas quando o benefício marginal dessa prática for igual a zero – isto se dá porque a decisão econômica racional é usualmente pautada pela seguinte regra: o processo de produção de um determinado bem é viável somente até o ponto em que o seu custo marginal coincide com a sua receita marginal⁴⁵.

Razão pela qual cabe ao Estado incentivar quem gera externalidades negativas ou se beneficia de tais incapacidades de mercado (ou do Estado) a parar espontaneamente (via regulação privada de controle de tais externalidades) ou a corrigir tais práticas, seja por meio de intervenções estatais na economia – possibilitando o estímulo que falta ao mercado para corrigir as falhas de mercado – ou pela imposição, positiva ou negativa, de comportamentos aos agentes econômicos via legislação⁴⁶. Bem como deve o Estado adotar ou estimular medidas de prevenção e de recuperação do equilíbrio ecológico.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 previu que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observadas, entre outros princípios, a livre concorrência e a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado, conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (vide incisos IV e VI do art. 170). Ressalte-se que a Constituição Federal previu, ainda, que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (vide art. 146-A). Resta claro, portanto, que a própria Carta Política concede objetivamente à tributação um papel ativo na correção das externalidades ambientais negativas, principalmente como forma de o Estado influenciar as decisões econômicas privadas por meio da sua capacidade de alterar a relação entre custos e receitas marginais.

45 Nesse sentido, ver: SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico* – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente, p. 103.

46 Segundo Soares, o “legislador dispõe, então, de vários tipos de instrumentos para promover o nível de qualidade ambiental desejado. Pode recorrer a mecanismos de imposição, traduzidos em condicionamentos tecnológicos (*design standards*) ou na fixação de níveis máximos de emissões (*performance standards*), à solução de cooperação, à definição da titularidade dos bens, à fixação das consequências para a infracção destas regras, a instrumentos de incentivo ou a medidas de persuasão (medidas ‘horizontais’, na terminologia do quinto Programa de acção em matéria de ambiente)” (SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico* – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente, p. 104).

DO ESTADO FISCAL

A legitimação do atual modelo de Estado de Direito renovou-se pelo neoconstitucionalismo e pela afirmação procedimental da liberdade, da justiça e da segurança jurídica, bem como pela efetivação dos valores da ponderação e razoabilidade dos atos públicos e privados, da igualdade, responsabilidade e, entre outros, da eficiência que se irradiam pelo elenco dos princípios fundamentais e pelas atividades do Poder Público – e, inclusive, na estruturação de sua política tributária.

Nas democracias, a tributação é a forma necessária, mais justa e eficiente para custear os gastos e investimentos públicos indispensáveis para o provimento de serviços e de infraestrutura essenciais aos cidadãos e às empresas em qualquer modelo de Estado – dos liberais aos sociais^{47, 48}.

47 Bird defende que o tributo não é a única forma que o Estado possui para obter os recursos necessários para a prestação de suas funções, posto que pode direcionar diretamente as fontes privadas necessárias para o exercício de suas funções (como, por exemplo, nos esforços de guerra), realizar empréstimos, imprimir moeda ou controlar, direta ou indiretamente, as fontes de recursos. Porém, tais formas apresentam alguns pontos negativos, como, por exemplo: a) alto grau de ineficiência ou dificuldade de implementação e/ou administração (no caso do direcionamento das fontes de recursos); b) limitações concretas em face à limitação dos mercados, aumento significativo da inflação, de problemas cambiais e, em sistemas tributários regressivos, de oneração tributária desproporcional às camadas sociais economicamente mais frágeis (no caso dos empréstimos e da emissão de moeda); e c) diminuição inexorável da força do setor privado no mercado econômico (no caso de controle das fontes de recursos). Razão pela qual Bird compreende que a tributação – mesmo sendo uma forma que visa a retirar recursos da sociedade e que não gera nenhuma contraprestação efetiva à sociedade – é a forma que apresenta o melhor benefício para a sociedade, sendo, assim, a tributação a forma mais benéfica de a sociedade prover recursos financeiros ao Estado para que esse possa desempenhar suas funções.

Ademais, Bird ressalta que o “benefício da tributação”, enquanto melhor meio de se proverem recursos ao Estado, pode ser justificado, também, pelas ópticas da justiça e da eficiência. No tocante à justiça, ressalta que é justo com que os cidadãos se vejam obrigados a ter de pagar tributos porque recebem benefícios mensuráveis por parte do Estado – condição, inclusive, que é essencialmente idêntica ao princípio comercial que obriga o pagamento do preço pela obtenção de algo. Pela óptica da eficiência, Bird pondera que é melhor custear os serviços públicos por meio de tributos do que pelo pagamento do “preço efetivo” destes, porque a tributação possibilita um ganho marginal na relação custo/benefício na medida em que os cidadãos conseguem, por meio do tributo, determinar um nível e uma estrutura do gasto público acima do nível efetivo da tributação. Por fim, Bird ressalta, ainda, que a tributação é benéfica porque possibilita inúmeras redistribuições de renda por parte do governo.

48 Nesse sentido, ver: TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad., presentación y notas Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 27.

Porém, a tributação interfere diretamente nas relações econômicas dos agentes privados. Razão pela qual a política tributária de um Estado deve possibilitar que aquela seja, além de um mecanismo eficaz para o atendimento dos fins financeiros do Estado, um instrumento para promover o direcionamento da economia e das relações sociais, bem como para possibilitar o desenvolvimento e a sustentabilidade de uma sociedade.

Para tanto, a tributação deve buscar a maior sustentabilidade possível do mercado, dos agentes econômicos e dos elementos necessários e indispensáveis para a vida social, *v. g.*, o meio ambiente e o ambiente de negócios.

Em relação ao Brasil, o modelo de Estado constituído pela Carta Constitucional de 1988 exige uma ampla gama de fontes de financiamento tributário por parte dos entes federativos, principalmente em razão de o Estado ter sido obrigado a diminuir, no processo de correção macroeconômico nos meados dos anos 1990, a sua participação no setor produtivo da economia, por força de ajustes fiscais que se fizeram necessários em meados dos anos 1990, o que possibilitou um aumento significativo da tributação em relação ao PIB e gerou controvérsias sobre a repartição desse ônus entre as diversas camadas da sociedade brasileira, do ponto de vista da justiça tributária.

Além disso, a Carta Constitucional de 1988 reforçou o papel do Poder Público (Estado) como mero agente organizador da atividade econômica, tanto que prevê, expressamente, que a ordem econômica nacional é fundada na livre iniciativa e visa, entre outros objetivos, a livre concorrência (art. 170); reserva ao Estado a exploração econômica, de forma direta, apenas quando for “necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo” (art. 173), posto que a este é reservada a função de “agente normativo e regulador da atividade econômica” (art. 174).

Porém, a previsão de duas grandezas de ordem na Constituição de 1988 – a saber: a) uma “ordem econômica”⁴⁹ e b) uma outra “ordem social” – enfatizam de forma nítida o matiz ideológico prevalecente no processo constituinte⁵⁰ e reforça a compreensão de que o Estado deverá regula-

49 A expressão “ordem econômica” pode ser compreendida como o modo fático de ser de uma determinada economia concreta, como o conjunto de normas que regulem o comportamento dos agentes econômicos e, também, como a ordem jurídica da economia. Nesse sentido, ver: GRAU, Eros Roberto. *Ordem econômica na Constituição de 1988*, p. 50.

50 Para Grau, a leitura do texto constitucional, quando despida de senso crítico, possibilita concluir que há uma “indicação de que o capitalismo se transforma na medida em que

mentar a atividade econômica a fim de concretizar os princípios impostos no art. 170 da Constituição Federal – em especial: o respeito à propriedade privada, a compreensão da função social da propriedade, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca pelo pleno emprego e o favorecimento às empresas de pequeno porte –, sem descuidar dos objetivos impostos à ordem social do Estado brasileiro (a saber: bem-estar e justiça social – *vide* art. 193 da CF/1988).

No que diz respeito ao aspecto fiscal do Estado Social, a sua atuação legislativa passa a ser caracterizada pela implementação de políticas públicas tendentes a regular as ações dos agentes econômicos, pela instituição de políticas de concessão de benefícios fiscais (a fim de favorecer segmentos ou agentes econômicos específicos⁵¹) e pela instituição de mecanismos de intervenção por indução. Em especial, tais políticas visam, por vezes, a absorver ou a transferir determinados custos de conformação do processo produtivo para outros agentes econômicos em outros Estados ou, inclusive, para outros Estados (“capitalismo assistencial”).

Tal prática tributária vai ao encontro da atuação legitimadora e repressiva do Estado na economia, porque este passa a legitimar os distintos interesses dos inúmeros segmentos econômicos e sociais, bem como a promover o mito do capitalismo assistencial como única ou melhor solução para a economia, para os problemas sociais e para as políticas públicas – valendo-se, inclusive, da institucionalização de um Estado Social pelas normas constitucionais e pela própria atuação do Estado no domínio econômico⁵².

Entretanto, compreende-se que ao Estado cabe somente a tributação necessária a prover as necessidades e interesses público-coletivos e para o correto e eficiente exercício das funções públicas. Por consequência, aos contribuintes cabe a certeza de que a tributação imposta deve ser tão so-

assume novo caráter social” (GRAU, Eros Roberto. *Ordem econômica na Constituição de 1988*, p. 49).

51 Para Grau, é possível se falar, inclusive, no surgimento de um “capitalismo assistencial” (GRAU, Eros Roberto. *Ordem econômica na Constituição de 1988* (interpretação e crítica). 5. ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 22).

52 Segundo Grau: “O sistema capitalista é assim preservado, renovado sob diverso regime. O modo de produção, os esquemas de repartição do produto e os mercados capitalistas, no âmbito interno e no quadro internacional, são mantidos em sua integridade. Daí porque interessa ao capitalismo uma Constituição ‘progressista’. Justamente no ser ‘progressista’ é que a Constituição formal não apenas ensejará a manutenção da ‘ordem capitalista’, mas conferirá operacionalidade plena ao poder detido pelas classes dominantes” (GRAU, Eros Roberto. *Ordem econômica na Constituição de 1988*, p. 28-29).

mente a necessária para solver as despesas advindas do cumprimento e exercício das funções públicas. Razão pela qual todos e quaisquer ônus tributários que sejam necessários para a manutenção das estruturas de poder e desmandos dos governantes são tidos como injustos e decorrentes do excesso dispenditivo do Estado, devendo, por isso, sua exigência ser tida como ilegítima por ser ineficiente e contrária à preservação do mínimo existencial e da capacidade econômico-contributiva⁵³.

Além disso, a tributação deve observar os limites impostos pela Constituição (como, por exemplo, a equidade, a universalidade solidária dos contribuintes, a não confiscatoriedade, as imunidades e valores constitucionais, etc.) e o seu gasto deve ser limitado às necessidades e aos interesses público-coletivos, presentes ou futuros, correlacionados às finalidades do Estado⁵⁴ – em especial, a tributação a ser imposta pelo Estado brasileiro deve possibilitar: a) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; b) o desenvolvimento nacional; c) a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais; d) promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (inclusive, estes são objetivos fundamentais do Estado brasileiro, conforme o art. 3º da Constituição Federal). Tais limites e vetores possibilitam com que a tributação apresente uma legitimidade tridimensional⁵⁵ (a saber: sociológica, política e jurídica)⁵⁶.

53 Nesse sentido, ver: COSTA-CORRÊA, André L. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 233-259, p. 253.

54 Nesse sentido, ver: HORVATH, Estevão. Ética, tributação e gasto público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? In: *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quatier Latin, 2011, p. 179-192.

55 Nesse sentido, ver: HORVATH, Estevão. Ética, tributação e gasto público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal?, p. 183-186.

56 A Constituição Federal de 1988 estabelece que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder” – sendo que “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária” (vide art. 70). Assim, se os gastos públicos têm que levar em consideração a sua legitimidade e economicidade, a imposição tributária não pode ser dissociada desses valores. Isto é, a legitimidade da tributação passa necessariamente pela anuência social e política de sua instituição, bem como pela observação dos limites e condições impostas pela legislação.

Tais condições são indispensáveis para que a tributação possa (em nosso Estado Tributário, Social e Democrático de Direito) ser efetivamente um instrumento eficaz, necessário e suficiente para a redistribuição de riquezas, para o desenvolvimento econômico dos agentes sociais, para obtenção dos recursos financeiros necessários ao custeio dos gastos públicos indispensáveis e, inclusive, para o direcionamento da infraestrutura da sociedade.

Importante ressaltar, ainda, que a observância desses limites e vetores à consubstanciação da política tributária se faz necessário porque, apesar da suposta “neutralidade” tributária, os tributos podem provocar externalidades negativas – como, por exemplo, aumento do desemprego, desindustrialização, alteração substancial do comportamento de produtores e consumidores, diminuição do crescimento e renda, etc. Além do que, a utilização de alíquotas elevadas ou não e a concessão de benefícios fiscais por um dado Estado pode ser fator determinante para caracterizá-lo ou não como promotor de políticas de desenvolvimento sustentável ou como agente promotor de externalidades ambientais negativas⁵⁷.

DOS VALORES E DA ÉTICA TRIBUTÁRIA

Segundo Tipke⁵⁸, um Estado deve atuar com “justiça na medida do possível”; sendo que essa atuação não pode ter seu conteúdo essencial anulado ou deslocado em face de quaisquer outras aspirações. O que implica que a atuação tributária do Estado seja distribuída com justiça e igualdade entre os cidadãos⁵⁹ (dever de solidariedade fiscal e imposição equitativa entre os seus membros em face da capacidade contributiva destes), que siga um conjunto coerente de princípios⁶⁰ e valores adequados à realidade social (inclusive, próprios aos direitos fundamentais).

Em face disso, a Constituição Federal de 1988, bem como suas Emendas, delimitou, de forma implícita, que a tributação deveria seguir um con-

57 Neste sentido, ver: TRENNPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 99.

58 TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad., presentación y notas Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 27.

59 Nesse sentido, ver: TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, p. 28.

60 Tipke afirma que “los principios ofrecen una medida unitaria, impiden que se mida con varas diversas, impiden, ante todo, la arbitrariedad carente de principios. Los principios deben llevarse hasta el final de modo consecuente. La arquitectura de la Justicia está constituida por la jerarquía de uno o más principios fundamentales y los subprincipios que de aquéllos derivan. El quebrantamiento injustificado de los principios crea privilegios o discriminaciones” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, p. 29-30).

junto específico de valores, entre outros possíveis, a saber: a) *solidariedade tributária* – pelo qual todos os contribuintes devem ser chamados a contribuir com parcela de seu patrimônio para a manutenção do Estado e para que este possa desempenhar suas funções e competências, na razão da medida de sua capacidade econômica e da preservação de sua dignidade humana; b) *personalidade da tributação* – valor que indica que os tributos devem levar em consideração as diferenças, econômicas ou não, dos contribuintes, bem como que aqueles devem ser graduados em face de conjuntos equitativos destes; c) *preservação do interesse nacional e do pacto federativo, sob quaisquer interesses dos membros da Federação* – valor que justifica a compreensão da legislação complementar como lei nacional, que impede as isenções heterônomas, que promove a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, que confere competência tributária para a preservação da ordem social (no caso de calamidades públicas) ou para preservação do Estado (em caso de guerra externa ou sua iminência); d) *equilíbrio da concorrência* – que possibilita com que os entes federativos possam estabelecer parâmetros distintos de tributação a fim coibir práticas desleais de competição ou para impedir que os tributos deixem de ser economicamente neutros; e) *da vinculação impositiva dos tributos a fins e objetivos específicos e da não vinculação dos impostos*; f) *anuência indireta dos cidadãos para instituição ou aumento dos tributos*; g) *da segurança jurídica* – consubstanciado, principalmente, pelo princípio da irretroatividade; h) *da previsibilidade econômica do custo tributário* – que impõe a regra da anterioridade para a tributação; i) *da promoção da função individual da propriedade* – consubstanciado pela vedação com que o tributo tenha efeito confiscatório; j) *da promoção da função social da propriedade* – valor que impõe tributação diferenciada à propriedade individual quando esta não atende aos ditames da ordem social; k) *da liberdade econômica e pessoal* – que implica a vedação de se imporem limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, bem como que impede a diferença tributária entre bens e serviços, de quaisquer natureza, em razão de sua procedência ou destino; l) *da neutralidade tributária* – valor que impede com que a União institua tributo não uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência entre os entes federativos, bem como que impõe a mesma carga tributária a nacionais e a estrangeiros; m) *do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País*; n) *da tributação tão somente de fatos de cunho econômico* – que restringe a escolha dos fatos econômicos a serem considerados para o exercício da competência residual da União; o) *da não tributação de determinados bens, pessoas ou instituições* – valor que visa a preservar outros valores fundamentais da sociedade brasileira, como, por exemplo, a cultura, a participação política, a fé religiosa, etc.; p) *da intervenção no domínio econômico ou no interesse de categorias*

profissionais – que se consubstancia, em especial, pela tributação por meio de CIDEs e pela possibilidade de tratamento tributário distinto para determinadas categorias profissionais ou para espectros do domínio econômico; q) *da promoção da globalização econômica* – que promove a não tributação sobre a exportação, salvo a imposição de tributo regulatório para preservação do equilíbrio do mercado interno; r) *da preservação do mercado econômico e de trabalho* – que impõe tributação equivalente aos produtos e serviços nacionais para os importados; s) *da seletividade, essencialidade e da não cumulatividade tributária*; e, por fim, t) *da extrafiscalidade*.

Todavia, concorda-se com Tipke, que o contribuinte somente se sente moralmente obrigado com o dever de solidariedade tributária se houver reciprocidade moral por parte do Estado, ou seja, o contribuinte espera (almeja) com que o Estado atue de forma moral na tributação e no direcionamento dos gastos públicos⁶¹.

Por outro lado, concorda-se com Bonfim, de que “a função que venha a ser exercida pelas normas tributárias deve ser tomada como elemento de extrema importância na interpretação das regras e dos princípios constitucionais”⁶². Principalmente porque os enunciados infraconstitucionais devem servir como instrumento de consecução dos objetivos e finalidades das normas constitucionais – situação, inclusive, que faz com que as normas tributárias passem a apresentar uma axiologia extrafiscal maior do que o tradicional e intrínseco valor arrecadatório. E, sobretudo, porque a função das normas tributárias não pode implicar a flexibilização de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

DA FISCALIDADE E DA EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

Comumente, afirma-se que as normas tributárias, a política tributária ou os tributos apresentam uma dupla função, a saber: fiscal e extrafiscal⁶³.

Apesar dos inúmeros critérios dogmáticos utilizados para tal distinção⁶⁴, a função fiscal das normas tributárias é identificada como a mera

61 TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, p. 121.

62 BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*, p. 02-03.

63 Nesse sentido, entre outros, ver: BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 07 e seguintes.

64 São exemplos de critérios distintivos: a) a vontade do legislador; b) a especialidade das normas tributárias; c) adequação ou não ao princípio da capacidade contributiva; d) a afetação dos recursos; e) os efeitos concretos das normas; e f) finalidade.

arrecadação de recursos financeiros, por meio dos tributos, para o custeio das atividades do Estado – o que não implica que estas sejam direcionadas à máxima tributação possível para que sejam compreendidas como sendo normas de função fiscal⁶⁵. Todavia, pode-se afirmar que a finalidade das normas tributárias, da política tributária ou de tributos meramente fiscais é tão somente distribuir “igualmente” os encargos tributários entre a capacidade contributiva dos contribuintes⁶⁶.

E toda vez que as normas tributárias (tributos ou política tributária) tiverem finalidades diversas da mera arrecadação dos tributos (como, por exemplo, fins ambientais, econômicos, financeiros, etc.), estar-se-á diante de uma norma tributária (ou de tributos ou de uma política tributária) com finalidade extrafiscal – ou, de acordo com Tipke⁶⁷, normas tributárias com fins sociais ou não fiscais. Em outros termos, as normas tributárias, a política tributária ou tributos extrafiscais visam a interferir na ordem econômica e social não apenas onerando ou desonerando atividades ou produtos, mas, sobretudo, direcionando (induzindo) a atividade social para determinados e outros fins⁶⁸ públicos^{69,70} externos à tributação – passando estes a ser o

65 Nesse sentido, ver: BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*, p. 14.

66 Nesse sentido, ver: BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*, p. 14.

67 TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, p. 74.

68 Para Bonfim, as normas extrafiscais podem ser dirigidas aos seguintes fins: a) distributivo; b) simplificador; e c) indutor – nesse caso, sendo compreendido este como fim extrafiscal em sentido estrito (BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*, p. 12).

69 Segundo Bonfim, “é preciso fazer o alerta de que as normas tributárias, independentemente das funções que venham a exercer, devem estar orientadas à consecução de objetivos públicos, não podendo, de forma alguma, servir de pretexto para que privilégios sejam instituídos ou para que perseguições e punições sejam perpetradas. A diferença é que as normas tributárias modalizadas para o alcance de fins fiscais têm por escopo arrecadar fundos via distribuição igualitária da carga tributária entre os contribuintes para que o Estado, de posse desses valores, gaste-os em prol do alcance de determinadas finalidades. No modelo tributário baseado na ideia de ‘imposição – arrecadação – gasto’, o alcance dos fins públicos (nas normas tributárias fiscais) se efetivará pelo gasto, leia-se, pela despesa, e não pela mera imposição da norma tributária. Diversamente, na edição de normas tributárias extrafiscais, o fim público pretendido é (ou pode ser) alcançado pela própria criação (ou exoneração) dos tributos, de modo que a finalidade é alcançada pela própria imposição” (BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*, p. 12-13).

70 Ressalte-se que os fins públicos admitidos para a instituição de tributos, normas ou políticas tributárias não estão ao alcance livre do legislador, posto que são prescritos pelas normas constitucionais. E que cabe ao intérprete a verificação se os meios escolhidos

vetor axiológico principal em relação à arrecadação de que o tributo ou a política tributária possibilita ao ente político.

Ressalte-se, porém, que a compreensão de que determinada norma tributária é fiscal ou extrafiscal demanda do intérprete uma análise sistêmica estrutural e funcional daquela e do próprio sistema normativo em que está inserido o enunciado normativo, posto que somente essa interpretação é que possibilitará com que se identifique se a função a ser desempenhada pela norma tributária é de cunho meramente fiscal ou extrafiscal⁷¹.

Ressalte-se, também, que os tributos extrafiscais não seguem ou não se submetem ao vetor axiológico básico imposto aos tributos fiscais, a saber: a subsunção à capacidade contributiva dos contribuintes. Isto é, os tributos extrafiscais não apresentam uma arrecadação igualitária em face da capacidade contributiva dos contribuintes, podendo ser instituído em face da necessidade igualitária de captação (onde todos os contribuintes, independentemente de sua capacidade contributiva, deverão pagar o mesmo valor de tributo) ou pela equivalência do custo de conformação imposto para o Estado para assumir determinadas externalidades negativas ou positivas ou pelo custo suportado pelo Estado para a implementação de políticas mitigadoras ou promotoras destas. Apesar de que, por vezes, a função extrafiscal de uma dada política tributária é implementada por meio da concessão de benefícios fiscais ou subvenções diretas.

Porém, tal classificação das normas tributárias em fiscal e extrafiscal acaba por se esvaziar na medida em que se deve reconhecer que são múltiplas as funções aplicáveis às normas tributárias para se consubstanciar os fins constitucionalmente a si impostos. E, principalmente, quando se reconhece que as normas tributárias apresentam conjuntamente funções fiscais e extrafiscais – podendo-se, inclusive, se afirmar que tais funções constituem “fenômenos incidíveis”, *i. e.*, “duas faces de uma mesma realidade^{72”73}.

pelo legislador tributário para concretizar os fins constitucionalmente previstos são legítimos, razoáveis e proporcionais.

71 Nesse sentido, ver: BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 03-04.

72 Nesse sentido, ver: OLLERO, Gabriel Casado. Los fines no fiscales de los tributos. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*. Madrid, v. 41, n. 213, 1991, p. 455-511 *apud* BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*, p. 09.

73 Nesse sentido, concorda-se com Bonfim de que “um determinado tributo, a partir de contextos diferentes, pode estar sendo utilizado com funções fiscais, extrafiscais ou ambas, sem que seja possível a enunciação estática, ainda que com base na preponderância,

A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE DESENVOLVIMENTO

A tributação interfere positiva⁷⁴ e negativamente no desenvolvimento econômico e social de um país.

O efeito benéfico ou maléfico da tributação sobre o desenvolvimento de um Estado pode ser observado por vários matizes. Entre eles: a) pelo fluxo total de tributação que uma sociedade ou um conjunto de contribuintes está submetido – qualquer tributação possibilita, inicialmente, o desenvolvimento econômico e social através das despesas produtivas (v. g., segurança, educação, saúde, etc.)⁷⁵, mas o desenvolvimento tende a decrescer quando a carga tributária excede o ponto Pareto eficiente da curva de Laffer, posto que, segundo Romer e Romer⁷⁶, para cada elevação de 1% (um ponto percentual) na carga tributária, o PIB de um Estado tende a diminuir 3% (três por cento); b) pela utilização ou não de tributos distorcivos⁷⁷ (i. e., tributos que afetam a decisão de investimento dos agentes econômicos) – porque a implementação destes reduzem o crescimento econômico e os gastos produtivos; c) pela má utilização dos recursos arrecadados; d) pela administração tributária eficiente ou deficiente; e) pela alta ou baixa complexidade da legislação tributária; f) pelo alto ou baixo custo de conformação tributária; g) pela alta ou baixa previsibilidade dos tributos a serem pagos;

de qual é sua função” (BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*, p. 10).

74 Heijdra e Mierau demonstraram que o gasto com consumo do Estado é um dos principais gastos improdutivos que afetam o desenvolvimento (HEIJDDRA, Ben J.; MIERAU, Jochen O. Growth effects of consumption and labour income taxation in an overlapping-generations life-cycle model. *NETSPAR Discussion Paper* 10/2009, 035, Oct. 2009).

75 Nesse sentido, ver: BARRO, Robert J. Government spending in a simple model of endogenous growth. *The journal of political economics*, v. 98, n. 05, Part. 2: The problem of development: a conference of the Institute for the Study of Free Enterprise Systems (Oct. 1990), S103-S125; BARRO, Robert. J.; SALA-I-MARTIN, XAVIER. Public Finance in Models of Economic Growth. *The review of economic studies*, v. 59, Issue 4 (Oct. 1992), p. 645-661; COELHO, Isaias. Tributação e crescimento econômico. In: *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto* – coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quatier Latin, 2011, p. 271-283, p. 274.

76 ROMER, Christina D.; ROMER, David H. The macroeconomic effects of taxes changes: estimates based on a new measure of fiscal shocks. *American economic review*, n. 100, June, 2010, p. 763-801. Obtido em 02.01.2016 em: <http://www.aeaweb.org/articles.php?doi=10.1257/aer.100.3.763>.

77 Para Afonso e Furceri, os tributos “improdutivos” (ou “distorcivos”) são representados pelo conjunto dos impostos indiretos sobre as vendas e sobre os serviços e as contribuições previdenciárias (AFONSO, António; FURCERI, Davide. Government Size Composition, Volatility and Economic Growth. *Working Papers Series*, European Central Bank, n. 849, jan. 2008).

h) pela existência ou não de uma rede de tratados para se evitar a dupla tributação; e i) pelas características de cada tributo e de cada incentivo tributário adotado.

Não obstante tais ponderações, a tributação pode direcionar a atividade econômica e o desenvolvimento social de forma positiva (*i. e.*, por uma ação do ente tributante) ou negativa (*i. e.*, pela não ação do ente tributante). De forma positiva, a política tributária de um dado Estado pode fazer com que determinadas atividades econômicas sejam estimuladas pela concessão de benefícios fiscais (inclusive por meio de mero diferimento do pagamento, pela concessão de créditos adicionais ou pela instituição de regimes especiais de tributação), pela diminuição das alíquotas ou das bases de cálculo, pela utilização de alíquotas zero, pela aplicação de barreiras tributárias à importação ou pelo estímulo tributário à aquisição de determinados bens (*v. g.*, bens de capital). Podendo, inclusive, direcionar a atividade econômica e o desenvolvimento social pelo aumento de alíquotas sobre a produção, o consumo ou propriedade de determinados bens e serviços, pela tributação de atividades ou de bens e serviços ainda não tributados, pela revogação de benefícios fiscais, pela diminuição de barreiras tributárias à importação ou pela revogação de estímulos tributários a determinados setores econômicos, bens e serviços. Por outro lado, a tributação interfere de forma negativa na atividade econômica e no desenvolvimento social pela não tributação de determinados setores econômicos, bens ou serviços – ressalte-se que tal inação tributária do Estado pode se dar por meio de imunidades, pelo não exercício da competência tributária (não incidência) ou pela adoção de isenções e benefícios tributários diversos.

Ressalte-se, entretanto, que em ambos os casos (quando da tributação ou da não tributação) verifica-se que a política tributária apresentará um forte viés extrafiscal porque visará a atingir outros valores que não apenas a mera arrecadação tributária – como, por exemplo, a geração de empregos, o incremento do parque industrial nacional, o crescimento do investimento estrangeiro no País, a sustentabilidade econômica e ambiental de agentes e/ou cadeias produtivas, de consumo e/ou de serviços, etc. Ressalte-se, também, que o sistema tributário nacional emprega fortemente esses mecanismos⁷⁸.

78 Alguns dos tributos previstos na Constituição apresentam nítido caráter regulatório da atividade econômica. Os exemplos mais claros destes são os impostos de importação, de exportação, sobre operações financeiras e câmbio e o sobre produtos industrializados – tais tributos são mecanismos altamente eficazes para a condução e a intervenção dos entes políticos na atividade econômica, para o direcionamento da infraestrutura nacional e para o desenvolvimento econômico-social do mercado nacional, porque interferem diretamente na neutralidade econômica da importação, exportação, nas operações de crédito e

Ademais, partindo-se do conceito de “desenvolvimento ecologicamente sustentável” (exposto alhures) e, sobretudo, da compreensão deste como um metaprincípio que informa o princípio da defesa do meio ambiente – o qual é indicativo axiológico da ordem econômica, conforme previsão constitucional –, pode-se afirmar que o sistema tributário, também, procurou dar concretude àquele valor (“desenvolvimento ecologicamente sustentável”) quando estabeleceu, por exemplo: a) que a tributação dos produtos industrializados deverá ser seletiva (tomando como critério de razoabilidade a essencialidade do produto); b) que o imposto sobre circulação de mercadorias, sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual e sobre comunicações poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços; c) que as contribuições sociais dos empregadores, das empresas e das entidades a estas (incidentes sobre folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, sobre a receita ou faturamento e sobre o lucro) poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão de sua atividade econômica (*vide* § 9º do art. 195 da CF/88); e, sobretudo, d) pelo tratamento tributário diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (*vide* incisos IV e VI do art. 170 da CF/88).

POR UMA NOVA ÉTICA TRIBUTÁRIA

Preliminarmente, compreende-se que a discussão de fundo desse trabalho não passa pela contraposição entre justiça social e escolhas intergeracionais, de um lado, e sustentabilidade ecológica, de outro. Ambas as questões caminham em paralelo porque é impossível imaginar um modelo de “tributação sustentável” que não procure enfrentar questões sociais (ou de justiça social) e ambientais, presentes e futuras. E, principalmente, porque a complexidade do sistema social impede com que soluções simplistas (não complexas) sejam viáveis para solucionar entropicamente os problemas atuais e futuros relacionados com a sustentabilidade social, econômica

de câmbio e na industrialização de determinados bens. Tais tributos podem ser utilizados, portanto, para estimular os agentes econômicos a direcionarem sua produção ou serviços para o mercado interno ou externo, a produzirem ou não determinados produtos e a realizarem ou não determinadas operações de crédito e câmbio. Outro tributo que apresenta forte viés interventivo nas atividades econômicas é a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). Nesse caso, o resultado desse tributo é vinculado à intervenção do Estado em determinados setores econômicos, a fim de fazer com que estes possam se desenvolver – *v. g.*, a CIDE sobre combustíveis fósseis possibilita com que os recursos de sua arrecadação estimulem o desenvolvimento da indústria de combustíveis renováveis, o consumo de combustíveis renováveis em vez de combustíveis fósseis, a produção de bens que se utilizem de combustíveis renováveis, a diminuição do consumo de bens que consomem apenas combustíveis fósseis, etc.

e do meio ambiente – isto porque tais questões já não se solucionam apenas com medidas pontuais, simples e locais.

Por outro lado, o paralelismo entre tais questões reforça a compreensão de que o desenvolvimento sustentável – e, por consequência, a implementação de uma justiça fiscal em uma sociedade complexa – implica a revisão de que os fatores ambiental, social e econômico apresentam a mesma importância para o desenvolvimento sustentável. Isto porque a equiparação axiológica desses fatores pode ser um obstáculo para se alcançar a justiça socioeconômica⁷⁹.

Assim, pensar em sustentabilidade implica necessariamente a reflexão a respeito dos mecanismos apropriados para o desenvolvimento, pois é inviável construir uma sociedade sustentável sem o desenvolvimento sustentável dessa. E, para tanto, desenvolver um modelo de tributação que possibilite a sustentabilidade econômica e social por meio do desenvolvimento sustentável porque a política tributária deverá ser a representação da nova ética proposta para o Estado a fim de possibilitar a concretização deste⁸⁰.

Essa correlação entre meio ambiente, desenvolvimento e políticas públicas (em especial a tributária) possibilita a compreensão de que tais dimensões são interconectadas e não são estáticas, *i. e.*, que é impossível pensar em desenvolvimento sem a preservação ambiental, bem como pensar nestes sem a implementação de políticas públicas que possibilitem os meios e mecanismos necessários para tal.

Assim, quando a Constituição Federal determina, como objetivo fundamental da República brasileira, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades e promover o bem de todos (incisos II, III e IV do art. 3º da Constituição Federal de 1988), acaba por impor que tais objetivos não poderão ser alcançados sem levar em consideração que a defesa do meio ambiente, além de ser um princípio da atividade econômica (art. 170, VI, da CF/1988), é um direito, um dever e um fim para o Estado e para a sociedade brasileira (art. 225 da CF/1988). Em outros termos: a Carta Constitucional brasileira não admite a possibilidade de se pensar em desenvolvimento econômico e social com o comprometimento da sustentabilidade ambiental, da presente e/ou das

79 Nesse sentido, ver: BOSSELMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*, p. 43.

80 Inclusive, a integração dessas políticas (econômica, ambiental, tributária) com práticas de administração e de governança é que possibilita efetivamente a construção de mecanismos que sustentem o amplo desenvolvimento sustentável de uma dada sociedade.

futuras gerações, bem como não tolera a manutenção do meio ambiente em prejuízo do desenvolvimento econômico e social dos mais “necessitados”.

Não obstante, a Constituição Federal de 1988 reconhece que um dos princípios da ordem econômica é a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (*vide* inciso VI do art. 170). E prevê, também, que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, enquanto bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (*vide* art. 225 da CF/1988).

Assim, uma das formas de se preservar o meio ambiente é através da imposição de tributação diferenciada para processos de produção, produtos ou serviços, em razão do impacto ambiental (externalidades) que estes promovam ou possam acarretar para as gerações (presente e futuras). E no caso, a política tributária pode ser utilizada, conforme mencionado alhures, com efeitos positivos ou negativos.

Destarte, os agentes sociais e políticos devem canalizar a política tributária a fim de estimular processos produtivos, produtos ou serviços que apresentem baixas externalidades ambientais, bem como utilizar os instrumentos tributários possíveis para desestimular aqueles que apresentam baixa sustentabilidade ambiental e/ou econômico-social. Isto porque a política tributária tem o dever de direcionar a atividade econômica para áreas que causem menores riscos ambientais, econômicos e sociais, a fim de possibilitar a sustentabilidade econômica dos agentes sociais (contribuintes), da sociedade e do próprio Estado, bem como a política tributária deve impor maiores ônus econômicos aos processos produtivos, produtos ou serviços que apresentem maiores externalidades, a fim de fazer com que o tributo deixe de ser um elemento economicamente neutro entre opções mais e menos sustentáveis aos agentes econômicos e sociais.

Porém, em questões ambientais, ao Estado é imposto tanto o dever de reparação quanto o dever de prevenção. Mas, tomando-se como premissa o princípio da eficiência, o Estado deve incentivar mais as práticas preventivas do que as repressivas e reparadoras. Logo, portanto, o Estado deve adotar ou prestigiar mais o princípio da precaução⁸¹ do que o princípio

81 Segundo Trenpohl, “o princípio da precaução sugere a inversão do ônus da prova, levando a cabo a necessidade de que os interessados em empreendimentos com resultados incertos façam prova da impossibilidade de dano ambiental, e não o contrário, como comumente se faz, quando os órgãos de proteção ao meio ambiente, no mais das vezes,

do poluidor-pagador para nortear a sua atuação – inclusive no que se refere às suas políticas tributárias – como forma de prevenir danos ambientais futuros e como mecanismo de desestímulo à poluição intrageracional⁸².

Destarte, cabe ao Estado dar preferência à implementação de estudos de impacto ambiental quando da instalação de equipamentos ou para a realização de obras, implementar controles para utilização de sementes geneticamente modificadas, etc. Deve, portanto, agir eficientemente e de forma cautelosa a fim de manter o equilíbrio sustentável do meio ambiente natural, social e econômico.

Tal posição é evidenciada pela constatação de que, inclusive, a Constituição Federal de 1988 adotou o princípio de precaução em matéria ambiental quando previu a exigência de estudo prévio de impacto ambiental para a instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente e, também, quando estabeleceu a proteção da flora e da fauna com a vedação de práticas que possam colocar em risco a função ecológica daqueles (*vide* incisos IV e VII do § 1º do art. 225). Porém, não afastou a aplicação do princípio do poluidor-pagador quando previu que as condutas e as atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparo dos danos ambientais (§ 3º do art. 225).

Pelo exposto, compreende-se que o fundamento para essa nova ética tributária passa pela compreensão de que esta se legitima em conceitos fundamentais como justiça, equidade e igualdade. E, também, pela certeza de que as políticas abstratas necessárias à concretização dessa nova ética ecocêntrica passa pelo reconhecimento de uma moralidade jurídica fundacional para a preservação da sociedade e do próprio Estado.

PROPOSTA: CIDE AMBIENTAL

Transpassadas essas considerações, compreende-se que o Estado brasileiro deve rever criticamente a política tributária vigente, a fim de implementar e concretizar essa nova ética tributária. Em especial, deve o Estado brasileiro passar a adotar mecanismo tributário que seja eficiente para tal fi-

aferem a periculosidade das pretendidas mudanças ou alterações ambientais” (TREN-
NPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva,
2008, p. 47).

82 Concorda-se com Trennpohl em que “é melhor errar a favor do meio ambiente do que correr riscos ambientais em prol de interesses particulares” (TREN-
NPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 47).

nalidade porque se compreende que a política tributária vigente não é capaz de promover o máximo desenvolvimento sustentável da sociedade brasileira.

Porém, acredita-se que a própria Constituição Federal confere os vetores axiológicos e os meios necessários para a concretização dessa nova ética tributária. Sobretudo, porque determina o tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação e porque possibilita que a tributação interfira no domínio econômico, a fim de direcioná-lo e de corrigir possíveis desequilíbrios concorrenciais.

Consequentemente, defende-se que a instituição de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico é o mecanismo de estímulo financeiro negativo mais apropriado para tal, porque visa a uma mudança comportamental do agente econômico e procura desestimular ou abrandar práticas insustentáveis de comportamento.

Não obstante, é importante ressaltar que a proposta de uma CIDE ambiental é justificada porque se compreende que o atual modelo de política tributária, baseada na concessão de benefícios fiscais e na majoração ou diminuição de alíquotas, não é eficiente e não consegue efetivamente direcionar as ações dos agentes econômicos para políticas sustentáveis. Em especial, porque a concessão de benefícios fiscais (subvenções, créditos presumidos, subsídios, isenções, diferimentos, remissões e anistias) não consegue efetivamente impor uma política setorial que promova o desenvolvimento sustentável, visto que atinge, na maioria das vezes, apenas um ou alguns tributos e apenas alguns agentes – apesar da ponderação de Trennpohl⁸³. E porque a aplicação de alíquotas extrafiscais diferenciadas pouco desestimula os agentes econômicos, visto que estes acabam por transferir, de forma generalizada, o custo tributário da externalidade ambiental para os consumidores dos produtos ou passam a incorporar a diferença financeira em suas margens de lucro. E, também, porque é possível se constatar que a utilização de tais práticas, apesar de serem comuns nas últimas décadas, não tem possibilitado a efetiva melhora do quadro ambiental.

No tocante à política de benefícios fiscais para estímulo de ações no plano ambiental, compreende-se que a utilização de benefícios fiscais como mecanismo de promoção de comportamentos dos agentes econômicos e sociais é contrária aos valores da ordem tributária porque a utilização de benefícios fiscais pode levar a perdas de arrecadação para o ente concedente

83 Para Trennpohl, “as normas de incentivo fiscal são mais bem abraçadas e recebidas que as sanções, pois estão firmadas sob os pilares da intervenção estatal no domínio econômico, por meio da extrafiscalidade, inerente à tributação moderna” (TRENNPÖHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 100).

e, por conseguinte, promover a elevação de alíquotas de outros tributos ou sobre outras realidades econômicas. Além disso, possibilita uma relativa complexidade ao sistema tributário, na medida em que necessita que sejam inseridas normas concedentes de benefícios fiscais a determinados grupos de agentes econômicos. E, também, porque, por força de uma equivocada extrafiscalidade, a concessão de incentivos fiscais promove uma fugacidade axiológica (mutabilidade de valores) para o sistema tributário⁸⁴, porque este visa a garantir a existência digna dos atuais e futuros contribuintes por meio de um sistema tributário pautado na ética, na responsabilidade e no desenvolvimento – condições não atingidas pelos benefícios fiscais.

Por outro lado, como as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) visam fundamentalmente a interferir no campo econômico, ou seja, são tributos teleologicamente direcionados a promover intervenção na economia a fim de custear recursos para que o Estado (União Federal) possa promover ações de preservação do modelo econômico determinado pela sociedade – respeitando-se, por óbvio, as diretrizes constitucionais para a ordem econômica –, compreende-se que este seja o mecanismo tributário mais apropriado para a concretização dessa ética tributária ecocêntrica. Sobretudo, porque a instituição de CIDE tem como pressuposto uma situação de desequilíbrio de mercado, que não decorra de práticas ilícitas, em que a criação desta seja condição para que, no tempo, haja o funcionamento regular do mercado⁸⁵.

Nesse sentido, Barreto leciona que

(...) a atuação interventiva do Estado, por intermédio de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico, deve buscar a regulação de um mercado que padece de algum descompasso. Dentre os princípios que norteiam a ordem econômica, estão o respeito à livre iniciativa e à preservação à concorrência. Portanto, qualquer possibilidade de intervenção deve ficar adstrita à consecução dessas diretrizes constitucionais.

Se se cogitar da criação de uma contribuição, é forçoso associar tais diretrizes à possibilidade de uma atuação estatal, voltada a um grupo que irá suportar os ônus dela decorrentes. Além disso, a referida atuação estatal deve reverter em favor do próprio grupo. Uma vez regulado o mercado, desaparecem os pressupostos autorizativos da instituição da contribuição interventiva.

(...)

84 Nesse sentido, ver: TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, p. 86.

85 Nesse sentido, ver: BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 108.

A conjugação de todos esses requisitos só é viável, para fins de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico, mediante atuação positiva do Estado. Cabe a intervenção do Estado no domínio econômico mediante instituição de contribuição interventiva se, e somente se, sua atuação for de incentivo ou fomento, devendo perdurar até que desapareçam as razões que deram ensejo à sua instituição.⁸⁶

Em face disso, compreende-se que, face ao desequilíbrio concorrencial causado pelas externalidades ambientais negativas, a instituição de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico é o instrumento tributário mais apropriado para possibilitar os recursos necessários ao Estado para preservar o meio ambiente e para promover políticas ambientais que busquem o desenvolvimento sustentável e, sobretudo, para reparação dos possíveis danos ambientais.

Em face disso, cabem rápidas linhas sobre a sistemática constitucional para instituição de CIDE.

A Constituição Federal prevê em seu art. 149 que compete exclusivamente à União Federal instituir, entre outros tributos, contribuições de intervenção no domínio econômico, como instrumento de sua atuação nessa área. Devendo, entretanto, segundo o referido artigo, observar a necessidade de instituição do tributo mediante lei complementar, respeitar a legalidade para o aumento da referida CIDE, não a impor em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, não incidir no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que a instituiu ou a aumentou e, por fim, respeitar o período mínimo de 90 (noventa dias) entre a instituição ou aumento da CIDE e sua cobrança. A Constituição Federal determina, ainda, que a CIDE não incidirá sobre as receitas decorrentes de exportação, que incidirá também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, poderá ter alíquota *ad valorem* (no caso, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro) ou específica (tendo por base a unidade de medida adotada) e definirá hipóteses em que as contribuições incidirão monofasicamente – nesse sentido, *vide* art. 149, §§ 2º e 4º, da CF/88.

Além disso, a sistemática constitucional possibilita com que a referida CIDE seja não cumulativa.

Em face disso, compreende-se que a proposta para a instituição de uma “CIDE ambiental não cumulativa” sobre setores econômicos com elevada potencialidade lesiva ao meio ambiente seria o instrumento tributário mais eficiente para preservar os recursos naturais, pela quebra da neutralidade tributária – visto que oneraria mais produtos ou serviços que ge-

86 BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 110.

rem maiores externalidades ambientais negativas, promovendo, assim, o direcionamento da escolha dos agentes econômicos (maior custo) e dos consumidores (menor preço); para gerar os recursos financeiros para recomposição de externalidades ambientais negativas promovidas por setores econômicos, produtos ou serviços – independentemente de os agentes ou produtos ou serviços “poluidores” serem nacionais ou não; e para prevenir possíveis externalidades ambientais negativas intrageracionais – porque possibilitaria recursos para desenvolvimento de ações específicas (v. g., criação de meios para implementação de logística reversa) que possibilitariam a preservação do meio ambiente para as gerações futuras. Além disso, a instituição de uma “CIDE ambiental não cumulativa” demandaria a intervenção ativa do Estado (União Federal) na ordem econômica, a fim de concretizar a defesa do meio ambiente (princípio constitucional vetor da ordem econômica nacional), visto que este tributo tem como finalidade precípua a intervenção efetiva do Estado em uma dada área de domínio econômico.

Além do que a instituição não cumulativa da referida CIDE visa a “desagrar” os setores econômicos, produtos ou serviços que, apesar de apresentarem elevada potencialidade lesiva ao meio ambiente, apresentam-se como protetor-recebedor. Isto é, que desenvolvam efetivamente políticas de produção, com elevada responsabilidade social, que nulifiquem possíveis externalidades negativas ambientais.

Nesse sentido, a não cumulatividade da referida “CIDE ambiental” poderia ser adotada levando em consideração, por exemplo, a elevada reciclagem das matérias-primas utilizadas para a elaboração ou comercialização de produtos ou embalagens, a adoção efetiva de logística reversa⁸⁷ sobre os produtos ou embalagens descartados ou consumidos, a utilização de métodos de produção não poluentes ou com baixa potencialidade lesiva, a nulificação ou redução da “pegada de carbono” proveniente do processo produtivo ou da prestação de serviços, etc. Assim, somente seria possível a não cumulação do custo tributário da “CIDE ambiental” se os agentes econômicos fossem ambientalmente responsáveis.

Não obstante, a adoção desse mecanismo de não cumulatividade deve estimular a revisão dos métodos e processos produtivos, produtos e serviços dos agentes econômicos não responsáveis ambientalmente (ou não sustentáveis ambientalmente). Além do que deve promover uma nova ética tributária porque direcionará o padrão social para atividades mais sus-

87 A Lei nº 12.305/2010 define no inciso XII do art. 3º que logística reversa é “instrumento de desenvolvimento econômico e social caracterizado por um conjunto de ações, procedimentos e meios destinados a viabilizar a coleta e a restituição dos resíduos sólidos ao setor empresarial, para reaproveitamento, em seu ciclo ou em outros ciclos produtivos, ou outra destinação final ambientalmente adequada”.

tentáveis e requalificará a solidariedade tributária para promover e respeitar o mínimo ambiental vital dos contribuintes.

Porém, a criação de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico de cunho ambiental, nos termos acima identificados, pode gerar um “risco moral” se o Estado não conseguir fiscalizar as métricas apontadas para a não cumulatividade, possibilitando, por conseguinte, três problemas, a saber: a) se o Estado não averiguar o nível de reciclagem da cadeia produtiva, os agentes econômicos podem ter um incentivo para não implementar as políticas de logística reversa e de reciclagem necessárias para a não cumulatividade da CIDE, preferindo arcar com o custo tributário desta – visto que o custo marginal de eliminação (CME) será maior do que o benefício marginal da implementação (BMI); b) se o Estado impuser um benefício marginal de implementação (BMI) muito superior ao custo marginal de eliminação (CME), a imposição de comportamentos aos agentes econômicos pode gerar um custo adicional ao Estado – nessa hipótese, o ônus tributário poderia se transformar em um benefício fiscal que retirasse recursos do Estado em vez de possibilitar recursos financeiros para suportar as referidas externalidades; a externalidade ambiental transformar-se-ia, assim, em externalidade fiscal; e c) o consumidor não identificar que o preço de um determinado produto é mais caro porque este suporta uma carga tributária mais elevada em razão de suas externalidades negativas (v. g., não adoção de logística reversa) e, simplesmente, manter o consumo deste por acreditar que o mesmo apresenta condições específicas diferentes dos demais produtos.

Em especial, é importante compreender que mesmo se a carga tributária não for elevada de forma suficiente para gerar efeitos a serem percebidos pelos consumidores (via repasse ao preço do produto ou do serviço), a mera internalização de um custo tributário mais elevado acaba por agir, de forma inexorável, sobre a competitividade do produto e/ou sobre a margem de lucro deste, possibilitando, por consequência, o desestímulo à sua produção. Dessa forma, o aumento da carga tributária poderá resultar, em maior ou menor grau, em uma indução do produtor no sentido de reduzir a externalidade negativa gerada pelo produto ou de passar a produzir outro produto ou a prestar outro serviço, mais amigável ao meio ambiente.

Não obstante, a implementação da “CIDE ambiental não cumulativa”, como proposto nesse estudo, possibilita a equalização dos interesses intergeracionais e intrageracionais, já que permite a geração dos recursos financeiros necessários para alcançar a sustentabilidade tão necessária para as gerações futuras, bem como para financiar de maneira sustentável as políticas que garantam a melhoria das condições de vida da geração presente.

A “CIDE ambiental não cumulativa”, portanto, é um mecanismo tributário eficiente para promover (estimular) o desenvolvimento sustentável e

dar concretude a uma nova ética para a tributação no Brasil. Além do que possibilita a internalização de custos mais elevados para os agentes econômicos que não consigam observar os requisitos (parâmetros) necessários para gozar da não cumulatividade do referido tributo – condição necessária para concretizar o princípio do protetor-recebedor e para atender à moralidade dessa nova ética tributária ecocêntrica.

BIBLIOGRAFIA

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BARRO, Robert J. Government spending in a simple model of endogeneous growth. *The journal of political economics*, v. 98, n. 05, Part. 2: The problem of development: a conference of the Institute for the Study of Free Enterprise Systems (Oct. 1990), S103-S125.

BARRO, Robert. J.; SALA-I-MARTIN, Xavier. Public Finance in Models of Economic Growth. *The review of economic studies*, v. 59, Issue 4 (Oct. 1992), p. 645-661.

BIRD, Richard M. *Tax policy and economic development*. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1992.

BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BOSELMMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade: transformando direito e governança*. Trad. Phillip Gil França. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. O tributo como meio de efetivação da justiça e do Estado Social. In: *Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda*. Coord. Betina Treiger Grupnmacher. Org. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tataren Sepulcri e Smith Barreni. São Paulo: Noeses, 2014, p. 637-658.

CARVALHO, Cristiano. Tributação, ciência e desenvolvimento: como poderia ser a doutrina do direito tributário no Brasil. In: *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 127-141.

COELHO, Isaias. Tributação e crescimento econômico. In: *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 271-283.

COSTA-CORRÊA, André L. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 233-259.

FISCHER, Octavio Campos. Princípio da eficiência e a tributação no Brasil. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 260-290.

_____. Tributação, ações afirmativas e democracia. In: *Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda*. Coord. Betina Treiger

Grupnmacher. Org. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tataren Sepulcri e Smith Barreni. São Paulo: Noeses, 2014, p. 591-599.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 190-215.

GRAU, Eros Roberto. *Ordem econômica na Constituição de 1988* (interpretação e crítica). 5. ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2000.

HEIJDRRA, Ben J.; MIERAU, Jochen O. Growth effects of consumption and labor income taxation in an overlapping-generations life-cycle model. *NETSPAR Discussion Paper* 10/2009, 035, Oct. 2009.

HORVATH, Estevão. *Ética, tributação e gasto público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal?* In: *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 179-192.

KNELLER, Richard; BLEANEY, Michael F.; GEMMEL, Norman. Fiscal policy and growth: evidence from OECD countries. *Journal of public economics*, v. 74, 1999, p. 171-190.

LISBOA, Marcos de Barros e LATIF, Zeina Abdel. Democracia e crescimento no Brasil. In: *A via democrática: como o desenvolvimento econômico e social ocorre no Brasil*. Org. Simon Schwartzman. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 37-90.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 50-68.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 29-49.

_____. O tributo e a economia. In: *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 285-293.

MEIRA, José de Castro. *Constituição, tributos e carga tributária*. In: *Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda*. Coord. Betina Treiger Grupnmacher. Org. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tataren Sepulcri e Smith Barreni. São Paulo: Noeses, 2014, p. 35-59.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: *Solidariedade social e tributação*. Coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi. São Paulo: Dialética: 2005, p. 110-140.

OECD. Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation. *OECD Tax Policy Studies*, n. 19, OECD Publishing. Visualizado em 04.01. 2016: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264091320-en>

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Maniqueísmo jurídico-tributário: o tributo como instrumento de dominação. In: *Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à*

Ministra Denise Martins Arruda. Coord. Betina Treiger Grupnmacher. Org. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tataren Sepulcri e Smith Barreni. São Paulo: Noeses, 2014, p. 503-527.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incertezas que entravam o desenvolvimento. In: *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 603-616.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. A carga tributária no Brasil: um modelo para análise dos impactos das políticas tributárias na arrecadação e distribuição. Acessado em 08.01.2015 em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/1tosi-XIIIPTN/Carga_Tributaria_Brasil.pdf

ROMER, Christina D.; ROMER, David H. The macroeconomic effects of taxes changes: estimates based on a new measure of fiscal shocks. *American economic review*, n. 100, June, 2010, p. 763-801. Obtido em 02.01.2016 em: <http://www.aeaweb.org/articles.php?doi=10.1257/aer.100.3.763>

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 291-309.

SCHWARTZMAN, Simon. Democracia, desenvolvimento e governabilidade. In: *A via democrática: como o desenvolvimento econômico e social ocorre no Brasil*. Org. Simon Schwartzman. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 01-36.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

SOUZA, Andrei Minnel de. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Scortecci, 2008.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad., presentación y notas Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 69-82.

TRENNPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008.

VARGAS, Jorge de Oliveira. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Org. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias – Nova série, n. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 216-232.

NORMAS INDUTORAS PARA UMA “TRIBUTAÇÃO VERDE”

Lucilene Prado

Advogada com especialização em direito tributário e em direito empresarial.

Resumo: As urgências ambientais e sociais, decorrentes principalmente da forma como se deu historicamente a intervenção do homem no meio ambiente, seja pelos modelos de produção e consumo, seja pela crença de que os recursos naturais são infinitos e de que todo dano ao meio ambiente é reversível, exigem alocação de recursos para a solução de inúmeros problemas conhecidos, mas também para aqueles que sequer sabemos que precisaremos enfrentar no médio e longo prazo e que demandarão tecnologias, planejamento e gestão eficientes. Nesse contexto, a tributação terá papel crucial, como cofinanciadora de recursos, especialmente em épocas de ajustes fiscais, quando a responsabilidade fiscal esbarra nas garantias constitucionais.

Por outro lado, a intervenção indutora do Estado na economia de forma a incentivar comportamentos e práticas empresariais e sociais que sejam mitigadoras de riscos socioambientais é absolutamente possível e desejável. O Estado, mediante certos limites e com fundamento no artigo 174 da Constituição Federal, tem exatamente esse papel de corrigir falhas de mercado que de outro modo não seriam corrigidas.

A Constituição Federal brasileira reservou comandos específicos para a proteção do meio ambiente¹, possibilitando ao legislador ordinário criar e cobrar tributos de forma a incentivar ou desincentivar atividades e negócios que não propiciem o chamado *triple bottom line*, ou seja, resultados econômicos, sociais e ambientais.

O presente artigo procura examinar de maneira objetiva o sistema tributário atual, na forma como está construído e sem considerar alterações urgentes, necessárias e que conduzam os entes federativos a maior racionalidade e eficiência arrecadatória. Sem qualquer pretensão de encerrar o debate, o texto sugere soluções para que as exações sejam indu-

1 Destacamos do texto da Constituição Federal brasileira de 1988 os artigos 225; 5º, LXXIII; 23, VI e VII; 24, VI e VIII; 129, III; 174, § 3º; 177, § 4º, b; 200, VIII; e 216.

toras e, em conjunto com outras políticas públicas, possam efetivamente promover a chamada “tributação verde”, com o objetivo de proteger e preservar o meio ambiente.

Esperar por uma reforma tributária, quase impossível no momento em que esse artigo está sendo escrito, é adiar ainda mais um debate que deveria ter iniciado há mais de vinte e cinco anos e que teria nos permitido experimentar novos arranjos econômicos e empresariais que efetivamente considerassem as demandas socioambientais. A sociedade precisa encontrar dentro do sistema atual soluções que permitam conduzir a tributação como indutora de novos comportamentos.

Palavras-chave: Tributação. Normas indutoras. Extrafiscalidade. Princípios constitucionais.

1. INTRODUÇÃO

Sem pretender construir uma política tributária que conduza ao protecionismo de determinados setores ou de grupos de interesses específicos, fundamentada em renúncias fiscais aleatórias, modelo que tem tido seu lugar no Brasil, promovendo resultados desastrosos para a economia e, muitas vezes, contraincentivos para uma economia sustentável, o texto pretende trabalhar com a análise dos princípios que formatam o sistema tributário brasileiro e a partir desses princípios sugerir comandos indutores que permitam atingir os objetivos ambientais, sem perda arrecadatória para os entes federativos, mas permitindo que externalidades negativas sejam internalizadas a partir de uma tributação mais gravosa que custeará as correções necessárias. E, de outro lado, externalidades positivas que retirem obrigações reparatórias e mitigatórias do Estado, reduzindo alocação de recursos públicos, possam ser beneficiadas com reduções de tributos, aumentando o incentivo por melhores práticas de produção e gestão, por inovações tecnológicas e por novos arranjos empresariais.

O artigo 170 da Constituição Federal em seu inciso VI determina expressamente que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme ditames da justiça social, observado o princípio que assegure a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

A simples leitura do texto constitucional nos remete aos objetivos do constituinte, quais sejam a proteção e os incentivos aos arranjos empresariais, setoriais e aos modelos de produção e consumo que demandem

menos recursos naturais, que preservem o meio ambiente e que não gerem ou reduzam as chamadas externalidades negativas.

A partir dessa primeira conclusão, examinando o desenho do sistema tributário brasileiro e os princípios constitucionais a que se subordina, encontraremos argumentos e soluções que permitirão ao legislador alterar leis e criar normas verdadeiramente indutoras, de forma a atender ao comando programático da Constituição Federal brasileira, que foi pioneira ao reservar para esse plano soberano proteções e garantias que se tornaram urgentes após o início dos anos 70, período em que começa um movimento mais intenso e organizado pró-constitucionalização da defesa do meio ambiente².

2. A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O sistema tributário brasileiro é uma resposta ao modelo federativo, extremamente valorizado e preservado na Constituição Federal de 1988, que consagrou, como se pode examinar da leitura do artigo 18, a autonomia dos entes federativos.

Para que exista efetiva autonomia, é fundamental que os entes federativos possam contar com recursos próprios, advindos de arrecadação tributária direta, que esteja na sua respectiva esfera de competência e permita fazer frente às inúmeras demandas socioambientais e garantir a execução das políticas públicas de forma a atingir os objetivos constitucionais.

Não seria razoável um sistema federativo que centralizasse o poder de tributar na União e que recursos fossem transferidos aos demais entes federativos mediante repasses que nem sempre podem e conseguem considerar as particularidades regionais e culturais de nosso país. Acertou o legislador constitucional ao fracionar o poder de tributar entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

E de outra forma não poderia ser o sistema tributário brasileiro, já que a Constituição Federal estabeleceu diversas obrigações concorrentes para União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Entre elas, é competência comum proteger o meio ambiente, combater a poluição em qualquer de suas formas e preservar as florestas, a fauna e a flora.

2 BENJAMIN, Antonio Herman. Constitucionalização do ambiente e ecologização da Constituição brasileira. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Orgs.). *Direito constitucional ambiental brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.80-81

Nesse sentido, encontramos nos artigos 153, 154, 155 e 156 do texto constitucional os impostos que União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem cobrar, respeitando sempre os princípios constitucionais e as limitações ao poder de tributar expressamente garantidos no artigo 150.

Igualmente necessário ao debate que pretendemos iniciar com esse texto é o reconhecimento das regras gerais estabelecidas no Código Tributário Nacional, que permitem dar eficácia às normas tributárias indutoras. Do Código Tributário, destacamos a clássica conceituação de tributos prevista no artigo 5º como sendo os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria e que muito nos apoiará no momento de discutir como essas espécies tributárias podem incidir não só de forma a arrecadar, mas também de forma a induzir comportamentos.

3. PRINCÍPIOS GERAIS TRIBUTÁRIOS E OS CONSAGRADOS PRINCÍPIOS DO POLUIDOR-PAGADOR E DO PROTETOR-RECEBEDOR

Não podemos construir um plano nacional de desenvolvimento sustentável, com cobrança de tributos de forma a induzir comportamentos e novos arranjos de produção e consumo, que depreze as garantias constitucionais e os princípios tributários decorrentes dessas garantias. Esses são uma conquista democrática, republicana e da qual sociedade alguma pode abrir mão.

Dessa forma, tributo algum pode ser criado e exigido, mesmo que em nome da proteção ambiental, sem absoluto respeito aos princípios consagrados no artigo 150 da Constituição Federal. São esses os principais:

- Princípio da legalidade estrita, que não admite a criação e a cobrança de tributos sem lei.
- Princípio da igualdade, que confere equidade de tratamento aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida, independente de denominações jurídicas dos rendimentos, títulos ou direitos.
- Princípio da anterioridade ou da irretroatividade, que proíbe a cobrança de tributos sobre fatos geradores anteriores à lei que os instituiu.
- Princípio da anualidade, que proíbe a cobrança de determinadas espécies tributárias no próprio ano em que foram instituídas ou majoradas.

- Princípio da vedação ao confisco, que proíbe a utilização do tributo de forma expropriatória ou confiscatória.

Por outro lado, completamente improdutivo será o debate que isole ou que não seja capaz de conciliar os princípios constitucionais tributários com os consagrados princípios do poluidor-pagador e do protetor-recebedor.

O princípio do poluidor-pagador tem por fundamento o artigo 4º, inciso VII, da Lei nº 6.938, de 1981 (“Política Nacional do Meio Ambiente”), e encontra abrigo no fato de os recursos naturais serem escassos e que o uso, muitas vezes indiscriminado ou com pouco controle, pode gerar prejuízos irreparáveis. Dessa forma, aquele que escolhe produzir ou consumir de forma a trazer severos prejuízos ao meio ambiente tem a obrigação de reparar, seja através de indenizações ou de compensações nas mais diversas formas estabelecidas na lei ambiental.

Para Ricardo Lobo Torres, este princípio carrega como valor a justiça, pois objetiva “evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio”³.

Já o princípio do protetor-recebedor possibilita àquele que adota comportamentos protecionistas a favor do meio ambiente receber compensações financeiras que podem se dar através, por exemplo, de incentivos fiscais ou de tributações reduzidas.

Em outras palavras, o princípio do poluidor-pagador permite que externalidades negativas sejam internalizadas e compensadas, e o princípio do protetor-recebedor permite que externalidades positivas sejam incentivadas e estimuladas.

Por outro lado, para que se efetivem os princípios do poluidor-pagador ou do protetor-recebedor através de mecanismos tributários, não podemos de forma alguma desprezar limites constitucionais e legais que objetivam a sustentabilidade financeira das contas públicas. Estamos a tratar de tema complexo, que exige articulação política baseada em profundo conhecimento dos diversos incentivos que movem os agentes econômicos, especialmente empresários.

Tudo isso porque determinados incentivos fiscais verdadeiramente podem não compensar mudanças em processos de produção e distribuição de bens e serviços que reduzam impactos ambientais, mas ao mesmo tempo custarão muito ao erário, sacrificando com isso alocações mais urgentes de recursos públicos. Por outro lado, determinadas majorações tributárias

3 Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo. Malheiros, 2005. p. 27

podem desequilibrar a concorrência na medida em que grandes conglomerados têm maior potencial financeiro para suportar o ônus, seja reduzindo suas margens de contribuição, seja repassando aos preços.

Para elucidar esses pontos e a relevância da boa equalização dos incentivos e dos seus custos, fazemos menção ao texto de Cristiano Carvalho: “Outrossim, empresas, partidos políticos, agremiações, universidades, igrejas ou organizações não governamentais operam basicamente dentro de uma moldura de incentivos e custos. É importante, como uma premissa fundamental, perceber que as instituições e as organizações existem de fato. Entretanto, elas têm um modo próprio de ser, e esse ser é dependente da intencionalidade coletiva e da linguagem. Por sua vez, os seres humanos maximizam suas oportunidades mediante escolhas racionais, agindo dentro desse quadro formado pelas instituições, muitas vezes sob a capa simbólica de uma organização. Organizações, entretanto, não escolhem nem agem, isso é privilégio exclusivo de indivíduos dotados de razão”⁴.

A partir disso, é imperativo que determinados dispositivos da Constituição Federal sejam examinados por qualquer legislador que pretender construir uma tributação indutora como forma de implementar políticas públicas que protejam e preservem o meio ambiente. Destacamos:

- Artigo 150, § 6º, que impede a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de créditos presumidos, anistia ou remissão, relativos aos impostos, taxas ou contribuições sem lei federal, estadual ou municipal.
- Artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, que determina a competência da lei complementar para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados a fim de evitarem as guerras fiscais entre os entes federados.
- Artigo 165, § 6º, que estabelece que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.
- Artigo 146-A, que determina caber à lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais.

4 CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 49

A partir daqui, avançamos então para o conceito da norma tributária indutora e como pode atingir objetivos extrafiscais.

4. A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA E OS OBJETIVOS EXTRAFISCAIS

Luis Eduardo Schoueri é o jurista que melhor escreveu sobre normas tributárias indutoras e sobre extrafiscalidade, fazendo distinções e recortes extremamente didáticos e sem os quais esse debate estaria completamente atrasado no direito brasileiro. Schoueri ofereceu uma contribuição muito relevante, ao nos ensinar que: “O gênero ‘extrafiscalidade’ inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário”⁵. O jurista, com muita precisão, diferenciou normas indutoras de extrafiscalidade, tratando essa como gênero.

É no campo da intervenção econômica que vamos encontrar as normas tributárias indutoras e, por intervenção econômica, emprestamos o conceito ensinado por Eros Grau como a “ação desenvolvida pelo Estado no e sobre o processo econômico”⁶, em direção a um mesmo objetivo: correção das distorções do liberalismo, para preservação da instituição básica do sistema capitalista, o mercado”⁷.

O centro do debate está em compreender as normas tributárias como um dos instrumentos de intervenção sobre o domínio econômico que permitam alcançar efetiva proteção ambiental. Advogamos que é possível construir normas que tenham essa função indutora, não obstante a mesma norma possa arrecadar e redistribuir a carga tributária ou ainda simplificar o sistema, criando incentivos ou desincentivos a determinadas atividades.

Mas, novamente, o conjunto de incentivos ou desincentivos precisa ser modulado de forma a não permitir outras distorções, especialmente as concorrenciais ou que ainda provoquem desequilíbrios econômicos de outra natureza, como, por exemplo, a inflação. Dessa forma, entender com profundidade a elasticidade da oferta e da demanda de um determinado bem ou serviços é lição de casa para o legislador que pretenda editar uma

5 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 33

6 GRAU, Eros. *Elementos de Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 62

7 GRAU, Eros. *Planejamento Econômico e Regra Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 22

determinada norma tributária que reduza tributos sobre a produção ou o consumo.

Da mesma forma, normas tributárias indutoras não funcionam quando há exagerado controle de preços administrados ou ainda certas proteções a setores da indústria nacional, práticas bastante comuns e largamente utilizadas em nossa história recente. Dessa forma, do que adiantaria por exemplo instituir a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre os preços da gasolina ou do óleo diesel, se estes, por artifícios financeiros diversos, não refletem o seu custo real de produção. Estaríamos diante de uma norma indutora absolutamente falaciosa e que não teria a menor possibilidade de induzir o consumidor a escolher outros combustíveis para o seu veículo ou até mesmo outras modalidades de transporte⁸.

Exemplo semelhante encontramos em nossa recente história, quando nos deparamos com reduções de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na comercialização de automóveis novos sem que qualquer incentivo fosse criado para incentivar investimentos em transporte de massa.

Outro exemplo que está presente no dia a dia dos municípios é o seríssimo problema dos resíduos sólidos. Se por um lado as municipalidades precisam eliminar os lixões (problema histórico na maioria das cidades brasileiras), implementar aterros sanitários e a coleta seletiva para que as empresas possam promover a chamada logística reversa prevista na Lei nº 12.305, de 2010 (“Política Nacional de Resíduos Sólidos”), por outro lado, desonerações, sejam para tributos federais ou estaduais, sequer foram discutidas de forma a incentivar as indústrias recicladoras, mesmo quando inúmeras reduções tributárias foram feitas, inclusive para isentar ou reduzir as contribuições ao PIS e à COFINS de aparelhos eletrônicos que, ao final do período de vida útil, geram enorme impacto ambiental se inadequadamente descartados.

Em outras palavras, a eficácia da norma tributária indutora para promover a preservação do meio ambiente e para gerar mudanças de comportamento precisa ser combinada e articulada com um conjunto de outras políticas públicas, tais como políticas de crédito e financiamento, política industrial, políticas de educação ambiental.

Outro ponto relevante é que normas tributárias indutoras, sejam aquelas que reduzam tributos através de incentivos ou que majorarem a carga tributária, precisam de controle. Há que se instituir um regime de comparação

8 AFONSO, José Roberto; FAJARDO, Bernardo. FGV IBRE. Nota Técnica *A tributação (cada vez mais decrescente da Petrobras)*, dez. 2014

que permita medir a efetividade e o atingimento dos objetivos no tempo. Novamente, na história recente da tributação brasileira, convivemos em um ambiente de frequentes mudanças, quase que diárias, comandadas quase que unicamente pelas necessidades arrecadatórias. A tributação no Brasil não é uma política pública com fins de promoção do desenvolvimento social. Infelizmente, há décadas estacionamos no objetivo primário de qualquer sistema tributário, qual seja arrecadar.

Minha hipótese é que qualquer tentativa nesse momento de construir normas tributárias indutoras à proteção e à preservação do meio ambiente será inócua se uma revisão profunda não for feita em todas desonerações promovidas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, especialmente nos últimos dez anos. Sem isso, corremos o risco de cair em armadilhas, como essas que acima descrevemos.

5. É POSSÍVEL DENTRO DA “CAÓTICA” TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA INDUZIR COMPORTAMENTOS A PARTIR DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O sistema tributário brasileiro está com 26 anos e completamente deformado em relação ao que foi planejado em 1988, quando da promulgação da atual Constituição Federal. Essa deformação decorre substancialmente de um descasamento gritante entre as garantias constitucionais conferidas para atender às demandas sociais, especialmente de saúde e educação universalizadas e de previdência social, que demandam elevadíssimas receitas, a capacidade efetiva de arrecadar dos entes federativos e a possibilidade dos contribuintes de arcar com o peso da carga tributária.

Saímos de uma carga tributária sobre o PIB que no final dos anos 80 era um pouco maior que 20% para chegarmos em uma carga tributária que atualmente representa quase 36%⁹ do PIB. E se não bastasse ser elevada, promove ainda insegurança jurídica de toda ordem, posto que na maioria das vezes a tributação está fundamentada em leis que não respeitam os princípios constitucionais, leis responsáveis por um sistema tributário opaco, pouco transparente, indutor de corrupção, de desvios de recursos e promotor de desigualdade, ineficiência e improdutividade.

Convivemos com sete tributos sobre consumo, produção, serviços e receita, quando deveríamos ter apenas um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e um Imposto sobre Consumo, cobrado pelos varejistas e prestadores

9 IBPT. *Evolução da carga tributária no Brasil e Previsão para 2013*, dez. 2013; IPEA. Texto para discussão n. 583 *Uma análise da carga tributária do Brasil, que examina dados desde 1947 a 1996*

de serviços, destinados à municipalidade, preservando assim a chamada tributação na origem.

A tributação sobre a renda e sobre o patrimônio também é distorcida e não contribui para a promoção de maior igualdade social.

Esse é o diagnóstico, e não estamos aqui a tratar de novidade alguma. O problema é conhecido e muito já se estudou e debateu no sentido de reformar um sistema que hoje arrecada muito, mas, ao mesmo tempo, impede o desenvolvimento, especialmente o chamado desenvolvimento sustentável, que procura equilibrar os resultados econômicos, sociais e ambientais.

Mesmo com todas as deformidades do sistema tributário, ajustes podem ser feitos sem comprometer a arrecadação e o atual nível de receita da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esses ajustes devem começar com uma profunda revisão das desonerações fiscais concedidas por lei e que não demandem alterações em cláusulas constitucionais.

Essa revisão tem por objetivo certificar que não há contraincentivos à proteção e à preservação do meio ambiente. Em tese, qualquer desoneração, por mais que tenha objetivos extrafiscais bem definidos, não deveria prevalecer se a sua aplicação incentiva comportamentos que claramente não promovem a proteção e a preservação do meio ambiente ou que na verdade gerem prejuízos ambientais ou aumento de poluição.

Além dessa necessária e urgente revisão de incentivos fiscais, é extremamente necessária a identificação de processos produtivos ou de padrões de consumo que gerem externalidades negativas não internalizadas, ou seja, atividades que causam danos ao meio ambiente e que demandarão elevados recursos públicos para mitigar, ainda que parcialmente, os efeitos danosos.

Isso sem falar nos incentivos concedidos em total afronta aos dispositivos constitucionais e legais, como aqueles decorrentes da chamada guerra fiscal.

Nesse sentido, apesar de discordar da eficiência arrecadatória do IPI, tributo que onera a produção de forma ineficiente, compromete o desenvolvimento do setor industrial e impacta os preços de exportação, mas reconhecendo a impossibilidade momentânea da completa eliminação do sistema, poderia ao menos ser mais bem utilizado como indutor de comportamentos que reduzam as externalidades negativas ou aumentem as externalidades positivas. Como exemplo, equipamentos que produzem embalagens com alta reciclabilidade ou embalagens retornáveis poderiam ser

completamente isentas do IPI, bem como suas partes e peças sobressalentes, além, claro, da própria embalagem.

E isso é completamente possível porque o IPI, por comando constitucional, é um imposto que deve atender ao princípio da essencialidade. E ninguém discorda que é essencial que haja embalagens com maior reciclabilidade ou retornáveis, que permitam novo uso.

Nesse mesmo sentido, o ICMS é um imposto que poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias comercializadas ou dos serviços prestados. Dessa forma, o transporte de mercadorias realizado por modais que demandem menos consumo de combustíveis fósseis poderia, por exemplo, ter sua tributação reduzida. Certamente haveria um incentivo aos consumidores no momento de escolherem a forma de contratar o frete, e as empresas poderiam reduzir significativamente seus custos de deslocamento de produção entre estabelecimentos industriais e armazéns de distribuição.

O IOF é um tributo que onera as operações financeiras, entre elas as operações de crédito e de câmbio. Financiamentos que se destinem à realização de atividades poluidoras poderiam ter o IOF elevado como forma de desincentivar e, *a contrario sensu*, o IOF para financiamento de atividades benéficas ao meio ambiente, como reflorestamento, construção de plataformas de energia eólica, entre outras, poderia ser totalmente reduzido. Ou, ainda, o IOF sobre o fechamento de câmbio no pagamento de importação de equipamentos industriais que demandem menor consumo de energia, que provoquem menos poluição ou qualquer outro impacto ambiental negativo.

Igualmente bem vinda é a majoração das contribuições ao PIS e à COFINS sobre atividades que provoquem maior demanda ao sistema de seguridade social, permissão que foi conferida pelo artigo 195, § 9º, da Constituição Federal. *A contrario sensu*, atividades empresariais, modelos de produção e distribuição que reduzam a demanda pelo sistema de seguridade social deveriam ter créditos presumidos de PIS e COFINS ou alíquotas reduzidas.

Ainda no plano dos tributos sobre o consumo, nada impede que um esforço seja feito no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para que toda e qualquer operação com resíduos de materiais seja realizada com isenção do ICMS. Essa providência reduziria os custos de transação para as cooperativas de catadores, para a indústria recicladora, reduziria a necessidade de capital de giro para financiar o processo produtivo de matéria-prima reciclada e permitiria aos industriais adquirirem essa matéria-prima com menor custo. Além, obviamente, de reduzir todo o custo com

obrigações acessórias que exigem alocação de mão de obra especializada e onera ainda mais a atividade de reciclagem.

Incentivos fiscais que reduzam a tributação sobre a renda das empresas inovadoras, que investem em tecnologias para minimizar impactos ambientais seus ou de terceiros, deveriam ser ampliados e não reduzidos, como ocorreu em 2015 com a edição da Medida Provisória 694, que suspendeu, por questões de ajuste fiscal, os chamados incentivos da “Lei do Bem”.

Mencionamos uma pequena lista de providências que poderiam ser tomadas no sentido de dar efetividade à norma tributária indutora, para corrigir desvios que ao longo do tempo têm causado verdadeiros desincentivos à implantação de uma nova economia que conjugue resultados econômicos, sociais e ambientais e com isso reduzir o gasto público na preservação e proteção do meio ambiente, na redução da poluição e na remediação dos inúmeros problemas sociais ocasionados pela recorrente falta de cuidado com o ambiente natural.

Seguramente há uma lista exaustiva de outras revisões urgentes a serem feitas no atual sistema tributário que permitiriam atingir os objetivos arrecadatórios e ao mesmo tempo proteger e preservar o meio ambiente. Depende mais de uma agenda programática que escolha o caminho da sustentabilidade como o caminho do desenvolvimento do Brasil do que de uma agenda meramente fiscal, aleatória, desprovida de qualquer visão de futuro, mas que tem dado o tom da agenda de políticas públicas nas últimas duas décadas.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É consenso de que a proteção e a preservação do meio ambiente e, portanto, a promoção do chamado desenvolvimento sustentável, que conjugue os resultados econômico, social e ambiental, dependem de um conjunto de políticas públicas e de uma radical mudança nos padrões de produção e consumo.

A mudança dos padrões de produção e consumo pode ser acelerada com maior intervenção do Estado na economia, preservando e fortalecendo a livre iniciativa e a dinâmica do mercado, através de normas tributárias indutoras que, associadas com outras regras também de indução, podem criar incentivos e ao mesmo tempo desincentivar práticas danosas ao ambiente natural e ao novo modelo econômico, mais sustentável, inclusivo e promotor de justiça social e de todos os objetivos previstos em nossa Constituição Federal.