

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discrecionabilidade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS:
Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro
do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário
Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e
Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da
Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento
Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da
Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do
Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

IPI ECOLÓGICO: UM INSTRUMENTO TRIBUTÁRIO EFICAZ EM BUSCA DA SUSTENTABILIDADE

IPI ECOLOGICAL: AN INSTRUMENT EFFECTIVE TAX IN SEARCH OF SUSTAINABILITY

Rodrigo Fernandes ¹

Denise S. S. Garcia ²

Resumo

O presente artigo busca analisar a relação entre ordem econômica e meio ambiente, trazendo à tona discussão sobre processo produtivo e consumo insustentáveis. Neste contexto, destaca-se como um dos principais instrumentos de intervenção estatal, a tributação ambiental, especificamente no que se refere ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) e sua capacidade de introduzir o viés ambiental na atividade produtiva, de maneira a estimular condutas ambientalmente sustentáveis e, por outro lado, inibir aquelas degradantes no cenário da atividade produtiva e consumo. O artigo apresenta-se na base lógica indutiva com a utilização da pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: Ordem econômica, Meio ambiente, Tributação, Sustentabilidade

Abstract/Resumen/Résumé

This article seeks to analyze the relationship between economic order and environment, bringing up discussion of the production process and unsustainable consumption. In this context, it stands out as one of the major state intervention instrument, environmental taxation, specifically with regard to the tax on industrialized products (IPI) and its ability to enter the environmental bias in productive activity, in order to stimulate environmentally conduct sustainable and, on the other hand, inhibit those degrading the scene of productive activity and consumption. The paper presents the rationale inductive with the use of literature.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Economic order, Environment, Taxation, Sustainability

¹ Advogado. Professor Universitário e de Cursos Preparatórios para Concursos Públicos. Especialista em Direito do Estado. Mestrando em Ciência Jurídica pela Univali e pela Universidade de Alicante na Espanha.

² Doutora pela Universidade de Alicante na Espanha. Mestre em Derecho Ambiental y Sostenibilidad pela Universidade de Alicante na Espanha. Mestre em Ciência Jurídica. Especialista em Direito Processual Civil.

INTRODUÇÃO

A relação entre ordem econômica e meio ambiente é inequívoca, haja vista que o ciclo produtivo depende diretamente da utilização dos recursos naturais para desenvolver-se. Por muito tempo, esta exploração mostrava-se desmedida, sob um conceito de que o meio ambiente tratava-se de um mero objeto que estava à disposição do homem, não havendo qualquer preocupação com sua preservação.

Todavia, a partir da segunda metade do século XX, a humanidade começou a perceber as conseqüências nefastas destes atos, tendo em vista os diversos desastres ambientais que despertaram a consciência de que se nada fosse imediatamente alterado, certamente estar-se-ia comprometendo, inclusive, a vida humana na Terra.

Ocorre que o círculo vicioso entre produção e consumo parece estar cada vez mais arraigado na cultura social e não há como negar essa realidade, razão pela qual, para alterar esse padrão é necessário intervir diretamente na lógica de mercado, estimulando condutas sustentáveis e desestimulando as degradantes.

Deve-se, coibir - ainda - as externalidades negativas através da internalização dos custos sociais do processo produtivo, ou seja, a atividade que, de uma maneira ou de outra, acarrete degradação ambiental deve suportar, com exclusividade, as conseqüências econômico-financeiras desta exploração.

É neste contexto que surge a tributação ambiental como um dos principais instrumentos do Estado para influenciar as escolhas dos diversos atores do setor econômico, de modo que lhes seja economicamente viável a inserção do viés ambiental em sua atividade produtiva, através da utilização de produtos e matérias primas sustentáveis ao invés daquelas degradantes.

O artigo traz como problematização: A tributação ambiental é um dos principais instrumentos de intervenção estatal no que tange a proteção do meio ambiente? A tributação ambiental, especificamente no que se refere ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) possui a capacidade de introduzir o viés ambiental na atividade produtiva, de maneira a estimular condutas ambientalmente sustentáveis?

Para o alcance do objetivo deste artigo será feita a seguinte divisão: Primeira parte sobre a ordem econômica e as externalidades negativas; a segunda parte sobre a tributação ambiental; a terceira parte sobre o conceito, espécies e finalidades dos tributos; a quarta parte sobre exemplos de tributação ambiental no Brasil e a quinta parte sobre o IPI ecológico.

Neste contexto, após uma breve e genérica menção às diversas possibilidades de se implantar a tributação ambiental através das mais variadas espécies tributárias, como contribuições, taxas e diversos impostos de competência federal, estadual e municipal, o presente artigo analisa, especificamente, o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e sua capacidade de interagir na ordem econômica através da inserção em seu processo produtivo de matérias primas sustentáveis, por exemplo, resíduos sólidos e materiais recicláveis.

I - ORDEM ECONÔMICA E AS EXTERNALIDADES NEGATIVAS

A CRBF/88 estabelece - em seu artigo 170, IV - que 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 vários princípios, dentro os quais se encontra 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.

É indubitável a relevância econômica do meio ambiente, na medida em que servem de recursos materiais para a concretização do modo de vida contemporâneo, utilizados como matéria prima dos mais diversos produtos de consumo, muitos destes, considerados indispensáveis pela sociedade atual.

Doutro norte, não há dúvidas de que esta exploração desmedida é a grande responsável pela degradação ambiental e também pelo alargamento das desigualdades sociais, intensificado - cada vez mais - a pobreza, a má qualidade de vida e o trabalho em condições precária e degradantes.

Desta forma, a exploração de determinadas atividades, notadamente em virtude de seus efeitos ambientais degradantes, deverá ser precedida de prévia autorização dos poderes públicos, a exemplo do licenciamento ambiental previsto no artigo 10 da lei 6.938/1981.¹

Verifica-se, portanto, o dever fundamental Estatal de intervir na economia para garantir o desenvolvimento sustentável e a sustentabilidade em todos os sentidos, aí abrangidos os componentes primordialmente éticos, em combinações com os elementos sociais, ambientais, econômicos e jurídico-políticos. (FREITAS, 2012, p. 40).

E não há como ser diferente, pois, grande parte dos problemas de ordem ambiental é de natureza econômica, assim, somente haverá solução mediante a utilização de instrumentos conaturais ao próprio sistema econômico. (NUSDEO, 2001, p.375)

Segundo os ensinamento de Derani (2008, p.100) assumir economia e ecologia como complexa interação, impõe a imediata relativização da teoria dos preços e traz como conseqüência um leque de atuações jurídicas e políticas, visando a compor o desenvolvimento econômico como o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O dilema central que enfrentam os intentos reguladores da proteção ambiental consiste em determinar quão intensa deve ser esta proteção, uma vez que esta tutela acarreta, por um lado, a limitação da liberdade individual de dispor dos recursos naturais e por outro a modificação de pautas do crescimento econômico para alcançar o chamado desenvolvimento sustentável. (USERA, 2002, p. 36)

É neste contexto que, em 1920, de maneira precursora, o economista inglês A. C Pigou (1952, p. 134), desenvolveu a teoria econômica do bem-estar, através da qual atentou-se para as influências dos custos sociais não computados no processo produtivo.

Os fundamentos de seu pensamento foram desenvolvidos a partir da análise da jurisprudência britânica, que reconheceu o prejuízo sofrido por um grupo de agricultores, os quais, comumente sujeitos a incêndios em suas propriedades em virtude das faíscas liberadas por uma locomotiva que cruzava o campo, eram obrigados a pagar

¹Art. 10. A construção, instalação, ampliação e funcionamento de estabelecimentos e atividades utilizadores de recursos ambientais, efetiva ou potencialmente poluidores ou capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental dependerão de prévio licenciamento ambiental.

um seguro demasiadamente caro e a razão do valor do seguro era consequência da atividade lucrativa da empresa ferroviária, que não computava tal gasto em suas despesas operacionais. (TUPIASSU, 2006, p. 67)

Neste sentido, de acordo com os estudos de ARAGÃO (1997, p. 32) efetivamente pode haver bens cuja produção e/ou consumo dê origem a benefícios que vão ser concedidos, ou perdas que vão ser impostas a outras pessoas, que não são as que comprem ou se quer as que consomem ou utilizam esse bem e se situam fora da relação econômica fundamental. (...) Tais benefícios ou perdas, subprodutos da atividade de produção ou consumo são, respectivamente, concedidos ou impostos a estes "*outsiders*" (na terminologia anglo-saxônica) independentemente da sua vontade, mas também independentemente da vontade de quem os produz.

Propôs-se, a partir de então, neutralizar, mediante tributação, os custos externos de produção e consumo, de modo a desestimular as atividades ambientalmente danosas, impondo a internalização de custos para estas atividades que até então são repassados a toda sociedade.

Trata-se das denominadas "externalidades ambientais", representadas pelas implicações ou custos maléficos que as atividades de um determinado seguimento econômico impõe à coletividade através da produção de seus produtos ou prestação de serviços, sem que esse agente absorva esses impactos internamente.

Diante de uma análise econômica do direito ambiental, Coase (1960, p.34), de modo antagônico ao pensamento de Pigou, considera que a intervenção do Estado para fomentar o bom uso dos recursos naturais e proteger os bens ambientais limita-se em repartir corretamente o direito de propriedade entre a coletividade, uma vez que se esta estrutura estivesse bem estabelecida, se criariam mercados para negociar os "efeitos externos" e assim todos os bens e os recursos ambientais poderiam receber uma gama de preços adequados a seu verdadeiro valor, partindo-se do princípio de que nada possui um preço neutro no mercado.

Entretanto, muito embora tenha a teoria das externalidades negativas logrado diversos debates acadêmicos, não houve qualquer aplicação prática imediata da teoria desenvolvida por Pigou, pois, somente a partir da década de 1970, de modo ainda muito incipiente, é que se introduziram as primeiras taxas ecológicas de modo a tentar corrigir

essas denominadas falhas de mercado.

Diz-se incipiente, pois, o fato é que até os dias atuais os poderes públicos ainda não concederam a efetiva importância prática desta instrumentalização, tendo tomado poucas providências esparsas e pontuais neste sentido.

É necessário, portanto, que o Estado - dentro da perspectiva da sustentabilidade - introduza os critérios informadores do direito ambiental em todas as áreas de atuação pública e privada, harmonizando-se os princípios da ordem econômica com o meio ambiente e dignidade da pessoa humana.

II - TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: CONCEITO E RELEVÂNCIA

Dentro da perspectiva do dever Estatal em relação à proteção ambiental, notadamente no que se refere na intervenção na ordem econômica dentro dos limites constitucionais impostos, o mecanismo de maior eficácia é a utilização das normas tributárias, dando início ao que vem sendo denominado de "tributação ambiental".

A tributação ambiental é o ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia ou preservação de bens ambientais.(TORRES, 2005, p.101-102)

No mesmo sentido, para o doutrinador espanhol Luis Franco Sala (1995, p. 76) impostos ecológicos poderiam ser definidos como aquelas prestações pecuniárias que o Estado ou outra entidade pública², impõe ao sujeito passivo, através do uso do poder que lhe atribui o sistema jurídico, e cujo objetivo é a proteção e melhoria do ambiente.³

Em artigo publicado no Worldwachtinstitute (FLAVIN, 1991, p. 286-287), já ficava evidente que a tributação já era considerada como um dos mais poderosos

²Ressalta-se que no Brasil, diferentemente do que ocorre na Espanha e em outros países, apenas os Entes Estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possuem competência para instituir tributos.

³*"Tributos ecológicos, los cuales cabría definirlos como aquellas prestaciones pecuniarias que el Estado, u otro ente publico, exige al sujeto pasivo en uso del poder que la atribuye el ordenamiento jurídico, y cuyo objetivo es la protección y mejora del medio ambiente."*

instrumentos de proteção ambiental:

*El instrumento más poderoso para remodelar las economías nacionales hacia una actitud ecológica tal vez sea la fijación de impuestos. Fijar impuestos sobre las actividades que contaminan, agotan o de algún otro modo degradan los sistemas naturales es un modo de asegurar que se tienen en cuenta los costes ecológicos en las decisiones privadas.*⁴

Assim, o Estado, através de seu poder de tributar, possui um manancial de instrumentos capazes de influenciar na economia e na sociedade, seja através do estabelecimento situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos (MELO, 2008, p. 404) ou ainda, de modo inverso, através da imposição de maiores alíquotas àqueles fatos geradores que acarretam prejuízos ambientais.

A tributação ambiental, portanto, é caracterizada por sua natureza extrafiscal e regulatória, no sentido de estimular condutas sustentáveis e desestimular as poluidoras.

Nesta esteira, o sistema tributário pode atuar complementarmente ao sistema administrativo de licenças ambientais, que é indispensável à prevenção e ao combate à poluição; também se revela útil na preservação dos recursos ambientais, adequando-se as espécies tributárias à tributação ambiental. É que mesclando o sentido impositivo (fiscal) e seletivo (extrafiscal) do princípio ambiental do poluidor pagador, a lei tributária tem condições de proceder a um discriminem legítimo entre poluidores e não poluidores, de forma a "premiar" estes últimos que, satisfazendo o espírito constitucional, orientando a promoção para o equilíbrio ecológico, colaboram para a preservação ambiental. Idealmente, o diferencial de carga tributária simbolizará o reconhecimento estatal da relevância ou irrelevância ambiental das decisões pessoais, profissionais ou empresariais dos administrados enquanto contribuintes. (OLIVEIRA, 2000, p. 26-28).

É importante frisar que - até mesmo em virtude do conceito legal, o qual dispõe que tributo não é sanção por ato ilícito - a extrafiscalidade tributária não pode

⁴ Tradução livre: "O instrumento mais poderoso para remodelar as economias nacionais talvez seja a fixação de impostos. Fixar impostos sobre as atividades que contamina, esgotam ou de algum modo degradam os sistemas naturais é um modo de assegurar que se tenham em conta os custos ecológicos nas decisões privadas."

servir como instrumento de sanção (MACHADO, 2015, p. 59). A tributação ambiental, ao revés, parte do pressuposto que todas as atividades econômicas que praticam o fato gerador são lícitas (MARTINEZ, 2002, p. 221), caso contrário, não deveriam se quer serem objeto de tributação, mas sim, simplesmente proibidas.⁵

Neste sentido, os instrumentos tributários devem ser aplicados para regular aquelas atividades tidas pela sociedade e pelo Estado como necessárias, muito embora acarretem certo impacto ambiental. (MODÉ, 2013, p. 97).

Justamente por isso, a implantação de uma política tributária ambiental não pode prescindir da análise acurada de alguns aspectos relevantes, dentre os quais, pode-se citar:

- a) Considerar o dever do Estado como um participante necessário na resolução dos problemas em virtude de que os particulares não podem - individualmente - consensar as alternativas de solução; b) Avaliar a gama de instrumentos econômicos ao qual pode recorrer cuidando de não tornar inoperável a atividade, para o que deverá efetuar uma profunda análise das conseqüências que poderiam produzir-se em sua implementação; c) Incentivar mais que penalizar; d) Avaliar adequadamente as implicações políticas de sua utilização; e) Enaltecer os aspectos distributivos e; f) Projetar sua eficácia e eficiência. (ALTAMIRANO, 2007, p. 52)

Embora não seja o objeto do presente trabalho, vale ressaltar que a tributação ambiental também pode ocorrer através da função fiscal do tributo, ou seja, não visa estimular o desestimular determinada conduta, mas simplesmente obter receitas que serão atreladas às ações que promovam a preservação do meio ambiente, a exemplo das diversas taxas florestais, geralmente vinculadas ao poder de polícia estatal.⁶

III - CONCEITO, ESPÉCIES E FINALIDADES DOS TRIBUTOS

⁵Sobre a possibilidade de incidência tributária em atividades ilícitas: "Tem-se geralmente entendido que o princípio segundo qual o imposto incide sobre situações de conteúdo econômico, sem dependência de qualificações jurídicas, é tão vigoroso que nem a ilicitude pode detê-lo."

⁶Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental -TCFA, instituída pela União, por meio da lei 10.615/2000, que confere capacidade tributária ativa ao IBAMA, sendo que os recursos arrecadados por esta autarquia são destinados às atividades de controle e fiscalização ambiental.

O conceito de tributo, diferentemente de outros institutos jurídicos, onde é necessário recorrer-se à doutrina para seu conhecimento e extensão teleológica, é estabelecido diretamente pelo legislador ordinário, através da redação dada pelo artigo 3º do código tributário nacional⁷, o que torna de menor importância qualquer outro conceito formulado por juristas ou financistas. (MACHADO, 2015, p. 57)

Para constatar, portanto, se determinada exação trata-se (ou não) de tributo, basta realizar uma simples análise do conceito estatuído pelo CTN e verificar se os pressupostos legais estão devidamente preenchidos. Todavia, deve-se esclarecer que tributo é apenas o 'gênero' em que se compreende diferentes espécies (ATALIBA, 1992, p.53), tais como impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, cada qual com suas regras de competência, fato gerador, base de cálculo e discriminação de receitas.

Muito embora tratar-se o tributo como o mais eficiente instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, sua principal função, no Estado contemporâneo, não será esta, mas sim a de intervenção estatal no meio social e na economia privada, como forma de conduzir a sociedade a tomar decisões e atitudes de acordo com o interesse estatal. (BECKER, 2002, p. 587).

Durante o período denominado Estado Liberal, ocorrido nos séculos XVIII e XIX, - fase clássica das finanças - a regra quase absoluta era a não intervenção do Estado na economia (SUNDELD, 2006, p. 38-39), tanto que Adam Smith (2003, p. 71) apontou a existência de uma “mão invisível do mercado”, sendo que os tributos, portanto, eram neutros e possuíam caráter meramente arrecadatório.

Ocorre que, no final do século XIX, quando a economia global começou a ruir com as epidemias de desempregos geradas pela Revolução Industrial, o Estado identificou o tributo como uma poderosa ferramenta para regular as relações econômicas, adentrando-se, então, no período moderno das finanças, quando sai de cena o liberalismo e entra o estado do bem-estar social (GORDILLO, p. 1987, p. 74).

⁷Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A partir de então, nenhum tributo é completamente neutro, pois mesmo que objetive tão somente arrecadar, acaba gerando impactos na economia e sociedade. Portanto, depreende-se que existem tributos cuja finalidade principal é "fiscal" ou seja, arrecadar receitas aos cofres públicos, entretanto, existem tributos com finalidade de intervenção no domínio econômico, sendo denominado, nestes casos, de "extrafiscal".

Insta frisar que estas finalidades não são excludentes entre si e não há uma linha demarcatória específica, portanto, pode-se dizer que na instituição de qualquer tributo é possível constatar traços extrafiscais e ao mesmo tempo, fiscais. Ambos coexistirão sempre, apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico e social do orçamento cíclico.(BECKER, 2002, p.545).

IV - EXEMPLOS TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

Assim, a tributação ambiental extrafiscal pode ocorrer de diversas formas e variar de acordo com a competência de cada Ente da federação e ainda conforme a espécie tributária. Vale dizer que o tipo de categoria tributária ou técnica fiscal que deve utilizar o legislador é um assunto que não pode ser resolvido de forma genérica. A escolha deverá ser analisada caso a caso, de acordo com os parâmetros técnicos e de justiça tributária. Em cada situação deverão ser ponderados os interesses existentes com o intuito de encontrar a solução mais eficiente. Cada instrumento tributário poderá ser eficiente dependendo de cada situação. (MONTERO, 2014, p. 236)

Neste sentido, tanto a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios possuem instrumentos tributários capazes de fomentar o desenvolvimento sustentável. Qualquer um destes Entes pode dispor, por exemplo, das taxas e contribuições de melhoria para este desiderato, já que a competência para a instituição desses é comum, ou seja, será responsável pela instituição e cobrança aquele prestar o serviço, a fiscalização ou realizar a obra pública ou ainda através dos impostos de suas respectivas competências.

Um bom exemplo são as taxas sobre coleta domiciliar de lixo, que em muitos casos podem desempenhar a função de estimular o contribuinte - através de incentivos fiscais - a realizar a separação entre lixo orgânico e reciclável, o que denota o evidente desempenho da finalidade extrafiscal na proteção do meio ambiente.

No que tange aos impostos, segundo JimenézHernández, trata-se da espécie tributária mais apta para cumprir a finalidade extrafiscal de proteção ambiental. (JIMÉNEZ HERNÁNDES, 1998, p. 105). No mesmo norte, a doutrinadora Simone Martins Sebastião (SEBASTIÃO, 2007, p.162) aduz que o imposto é a espécie tributária que melhor se presta a instrumentalizar a finalística extrafiscal, por tratar-se de um tributo não vinculado⁸ a uma atividade determinada do Estado e pela diversidade de campo de atuação a que se presta.

Apenas a título de exemplo, pois o presente trabalho visa abordar especificamente o Imposto sobre Produtos Industrializados, no âmbito de competência da União, é possível instrumentalizar a tributação ambiental nos imposto de renda - IR⁹; imposto territorial rural - ITR¹⁰; imposto sobre importações - II¹¹.

Já na esfera de competência estadual, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA¹² e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços -

⁸Código tributário nacional. Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

⁹ Está em tramitação na Câmara dos Deputados o PL 5.974/2005 que dispõe sobre incentivos fiscais para projetos ambientais. Tem como objetivo permitir que as pessoas físicas ou jurídicas possam deduzir do imposto de renda devido, respectivamente, 80% e 40% do total doado a entidades sem fins lucrativos que executem projetos ambientais, desde que o total não ultrapasse a 4% do imposto de renda devido. Atualmente o projeto encontra-se no Plenário da Câmara aguardando agendamento da pauta. In: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=301799>

¹⁰ O artigo 153 § 4º da CRFB/88 dispõe "o ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas para desestimular a manutenção das propriedades improdutivas". A função de proteger o meio ambiente por este tributo está estampado na legislação ordinária na lei 9393/96 em seu artigo 10, onde define diversas circunstâncias ecológicas que determinam a fixação a apuração do imposto devido.

¹¹ De acordo com o princípio da seletividade, os produtos importados de maior impacto ambiental seriam submetidos às alíquotas mais elevadas, enquanto os produtos sustentáveis, por sua vez, teriam o valor do tributo reduzido, a ponto de incentivar sua importação.

¹² Através da graduação de alíquotas de acordo com a maior ou menor produção de gases tóxicos dos automóveis. Por exemplo, vale citar a lei estadual nº 13.296/2008 do estado de São Paulo, que estabelece uma alíquota de 3% para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si.

ICMS¹³ também podem facilmente incidir sobre atividades econômicas com o intuito de estimular condutas sustentáveis.

Por fim, é através do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, que a tributação ambiental terá espaço no âmbito municipal. A própria CRFB/88, estabelece a progressividade extrafiscal em relação ao IPTU para a propriedade que não atenda a sua função social, asseverando que é facultado ao poder público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado tratamento.

O escopo da regra é estimular o cumprimento da função social da propriedade (ALEXANDRE, 2012, p. 613), sendo que o Estatuto da Cidade¹⁴ também prevê a aplicação da progressividade extrafiscal para o IPTU, permitindo concessão de incentivos fiscais e isenções para áreas ambientais protegidas.

E ainda, os incentivos fiscais com objetivo ambiental vinculados ao IPTU podem dar-se de inúmeras formas, como por exemplo, prestigiar com alíquotas regressivas os imóveis revestidos de vegetação arbórea ou mesmo sistema de energia solar, captação de água da chuva, entre outros.

Percebe-se, portanto, o manancial de possibilidades que estão à disposição do legislador ordinário para implementar - definitivamente - a tributação ambiental como principal instrumento de intervenção na economia no sentido de viabilizar, na prática, a mudança de atitude para uma sociedade mais sustentável.

V - IPI ECOLÓGICO

¹³Este imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias ou serviços. Por exemplo, as operações com máquinas, aparelhos, equipamentos ou qualquer tecnologia que sejam destinados a promover o meio ambiente sustentável podem sofrer incentivos fiscais, estimulando a aquisição desses bens em detrimento de outros que geram impactos ambientais negativos.

¹⁴ Lei 10.257/2001.

O imposto sobre produtos industrializados - IPI, é um tributo federal, portanto, de competência privativa da União, conforme dispõe o artigo 153, IV da CRFB/88 e incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Segundo o artigo 4º do Decreto 7.212/2010 que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do referido imposto, caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.

Vale destacar que a Constituição Federal prevê expressamente no artigo 153 §3º, I, que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais essencial ele for menor será a sua alíquota e, do contrário, quanto mais supérfluo, mais elevada ela será.

Percebe-se, desta forma, que a essencialidade pode ser utilizada como um forte instrumento no âmbito da tributação ambiental, de modo a conferir tratamento diferenciado de alíquotas a bens, produtos e serviços ecologicamente sustentáveis e, de modo inverso, graduar elevadamente aqueles que produzam impacto negativo na natureza.

Atualmente existem diversos dispositivos que utilizam o IPI em busca da sustentabilidade, por exemplo, a lei 13.097/2015 alterou os artigos 5º e 6º, da Lei n. 12.375/2010, determinando que os estabelecimentos industriais terão direito, até 31 de dezembro de 2018, a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de resíduos sólidos¹⁵ utilizados como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos.

Outra hipótese em que o IPI pode ser utilizado como instrumento de estímulo de condutas sustentáveis é a concessão de alíquota zero ou isenção para as atividades econômicas que utilizarem produtos reciclados em seu processo de industrialização, pois,

¹⁵ Art. 5, § 1º da lei 12.375/2010 -Para efeitos desta Lei, resíduos sólidos são os materiais, substâncias, objetos ou bens descartados resultantes de atividades humanas em sociedade.

na medida em que se beneficiam com a redução de seu custo produtivo, estarão na mesma proporção contribuindo para o desenvolvimento sustentável.

A título de exemplo, vale citar o projeto de emenda constitucional (PEC) nº 571/2006 que proíbe à União Federal, Estados, Distrito Federal e os Municípios instituir impostos sobre os produtos reciclados de matéria-prima nacional, concedendo - assim - a devida imunidade tributária e ainda a PEC 31/2007 que, dentre outras medidas, quer incluir na constituição que o IPI passará a ser seletivo também em função da sustentabilidade ambiental do produto e do seu processo de produção, além de outros projetos de emenda constitucional¹⁶ e de leis¹⁷.

Tudo isso vem ao encontro do que propõe o capítulo 4 da Agenda 21 estabelecida na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento no Rio-92, que trata das mudanças dos padrões de consumo, cujas estratégias são reduzir os resíduos ao mínimo, estimulando a reciclagem, a introdução de novos produtos ambientalmente saudáveis; usar o poder de compra dos governos para estimular padrões de consumo e produção ambientalmente saudáveis; estabelecer políticas de preços que incorporem os custos ambientais, fornecendo indicações aos consumidores e produtores sobre estes custos; reforço aos valores que apóiam o consumo responsável por meio da educação, de programas de esclarecimento público, publicidade de produtos ambientalmente saudáveis.¹⁸

E no mesmo sentido as disposições do capítulo 21 que dispõe sobre o manejo ambientalmente saudável dos resíduos sólidos e questões relacionadas com os esgotos, de modo a buscar a redução ao mínimo dos resíduos; maximização da reutilização e reciclagem; promoção da disposição e tratamento ambientalmente saudáveis dos resíduos e ampliação da cobertura dos serviços relacionados com os resíduos.¹⁹

¹⁶PEC nº 129/2007 que estabelece uma redução na base de cálculo do IPI de produtos industrializados que utilizem material reciclado.

¹⁷ PL nº 4193/2008 que institui benefício fiscal para produtos fabricados com material reciclado; PL nº 904/2007 que concede isenção do Pis/Pasep, da Cofins e do IPI nas operações de venda do papel reciclado, beneficiando inclusive as cooperativas de catadores de material reciclável.

¹⁸<http://www.agenda21comperj.com.br/agenda-21-comperj/agenda-21/capitulos#sthash.hMcUaVlu.dpuf> acessado em 21/03/2016.

¹⁹ Idem.

Vale destacar ainda a possibilidade de concessão de alíquota zero do IPI para veículos elétricos, com alta eficiência energética, baixo consumo de combustíveis e reduzida emissão de poluentes²⁰, bem como para bicicletas²¹, de modo a estimular o transporte sustentável.

Os casos acima mencionados são apenas poucos exemplos dentre a enorme diversidade de atividades ambientalmente degradantes que podem, através do manejo das alíquotas do IPI, alterar este perfil e cooperar para a concretização da meta global nº 12 que é assegurar padrões de consumo e produção sustentáveis.²²

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A crise ecológica atual é consequência do processo de desenvolvimento acelerado, progresso tecnológico e econômico em detrimento da degradação do meio ambiente, o que tem sido - nas últimas décadas - tema de intenso debate em âmbito global, colocando em pauta o estilo de vida da sociedade contemporânea.

Não há mais dúvidas de que foi e continua sendo o homem, através de seu *modus vivendi* num ciclo vicioso de produção e consumo, o principal agente devastador da natureza e que, em pouco tempo, caso esta realidade não seja alterada, a vida humana no planeta estará completamente comprometida.

É neste contexto que o Estado deve atuar como condutor da economia no sentido de cumprir com seu dever fundamental de proteção ao meio ambiente, intervindo - dentro dos parâmetros constitucionais - na ordem econômica a fim de ajustar as vicissitudes impostas pelo mercado, dentre essas, as chamadas externalidades negativas,

²⁰ Tal qual ocorreu com o imposto importação (II), através da Resolução 97/2015 da CAMEX que reduziu de 35% para zero a alíquota do imposto para carros elétricos e movidos a células de combustível.

²¹ Tentativa de incluir na MP 628/2014 a redução à alíquota zero para bicicletas, todavia, a proposta não foi aceita.

²² Em 25 de setembro de 2015, 193 líderes mundiais vão se comprometer com 17 Metas Globais para alcançar 3 objetivos extraordinários nos próximos 15 anos: erradicar a pobreza extrema, combater a desigualdade e a injustiça e conter as mudanças climáticas. In <http://www.globalgoals.org/pt/global-goals/responsible-consumption> pesquisado em 21/03/2016.

que transferem a toda a sociedade os custos ambientais de determinada atividade degradante.

Constatou-se, portanto, que um dos modos de internalizar esses custos e incentivarmos meios alternativos de produção é por intermédio da tributação ambiental, uma vez que constitui um dos principais instrumentos à disposição do Estado para intervir na ordem econômica, pois, as decisões antes tomadas de forma fortuita pelos diversos setores produtivos e de consumo, tornam-se produto de racionalidade, sob um novo padrão de planejamento, visando a utilização dos recursos ambientais como forma de viabilizar a atividade produtiva e, desta forma, promover o meio ambiente sustentável.

Dentre os diversos tributos, destacou-se o IPI, que pode instrumentalizar o viés ambiental em várias atividades danosas ao meio ambiente, através da concessão de incentivos fiscais para utilização, por exemplo, de produtos recicláveis e resíduos sólidos como matérias primas no processo produtivo, bem como incentivos especiais para aquisição automóveis elétricos e bicicletas, estimulando a utilização de transporte sustentável.

Insta salientar que a tributação ambiental está em consonância com as metas globais para erradicar a pobreza extrema, combater a desigualdade e a injustiça e conter as mudanças climáticas, bem como com os ditames da Agenda 21, expedida pela ONU que intenta consolidar as atividades humanas com o meio ambiente proporcionando um desenvolvimento sustentado, sendo este entendido como “aquele que atende às necessidades do presente, sem comprometer as possibilidades das gerações futuras atenderem às suas próprias necessidades”.

Por fim, apesar da urgência e relevância do tema, lamentavelmente a tributação ambiental ainda é incipiente no Brasil, haja vista que não há vontade política em colocar em prática os diversos projetos de lei e emendas constitucionais que se encontram há vários anos aguardando tramitação no Congresso Nacional.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Editora Método, 2012.

ALTAMIRANO, C. Alejandro. **El derecho constitucional a um ambiente sano, derechos humanos y suvinculacion com el derecho tributário**. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Souza. **O princípio do poluidor-pagador**. Coimbra: Coimbra, 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002.

COASE, Ronald. *The problem of social costs*. *Journal of law and economics*, vol. 3, 1960.

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

FLAVIN, Ch. **La situación Del mundo**. 1991, Madrid, CIP/Apóstrofe, 1991.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: Direito ao futuro**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

GORDILLO, Agustín. **Princípios Gerais de Direito Público**. Trad. Brasileira de Marco Aurelio Greco. Ed. RT: São Paulo, 1987.

JIMÉNEZ HERNÁNDES, Jorge. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Comares, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36º Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2015.

MARTINEZ, Soares. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental - A função do tributo na proteção do meio ambiente**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2013.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

PIGOU, Arthur C. **The Economics of Welfare**. 4º Ed. London: Macmillan, 1952.

SALA, Luis Franco. **Política Económica do Medio Ambiente. Analisis de La degradación de los recursos naturales**. Cedecs Editorial, Barcelona: 1995.

SEBASTIÃO, Simone Martins. Tributo ambiental. **Extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2007.

SMITH, Adam. **A riqueza das Nações**. Volume I. São Paulo: Martins Fontes, 2003. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues; Eunice Ostrensky.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

USERA, Raúl Canosa. **La incorporación de intereses ambientales em los ordenamientos jurídicos**. In STERLING, Ana Yábar (Dir). MOLINA, Pedro M. Herrera (Coord). **La proteccion fiscal Del médio ambiente**. Aspectos económicos e jurídicos. Marcial Pons. Madrid, 2002.