

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

LÍDIO SÂNZIO GURGEL MARTINIANO

EXTRAFISCALIDADE: Análise da Norma Potiguar
Regulamentadora do Imposto sobre Propriedade Veicular
Automotora à luz da Tutela Ambiental

NATAL-RN

2013

LÍDIO SÂNZIO GURGEL MARTINIANO

**EXTRAFISCALIDADE: Análise da Norma Potiguar Regulamentadora do Imposto
sobre Propriedade Veicular Automotora à luz da Tutela Ambiental**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Alexandre Moraes Braga Júnior.

NATAL-RN

2013

Catálogo da Publicação na Fonte.
UFRN / Biblioteca Setorial do CCSA

Martiniano, Lídio Sânzio Gurgel.

Extrafiscalidade: análise da norma potiguar regulamentadora do imposto sobre propriedade veicular automotora á luz da tutela ambiental/ Lídio Sânzio Gurgel Martiniano. - Natal, RN, 2013.

261 f.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Alexandre Moraes Braga Júnior.

Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-graduação em Direito.

1. Tributação - Dissertação. 2. Extrafiscalidade - Dissertação. 3. Tutela ambiental - Dissertação. 4. Imposto – Veicular automotora – Dissertação. I. Braga Júnior, Sérgio Alexandre Moraes. III. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. III. Título.

RN/BS/CCSA
RN/BS/CCSA

CDU 34:336.221
CDU 342.7

LÍDIO SÂNZIO GURGEL MARTINIANO

**EXTRAFISCALIDADE: Análise da Norma Potiguar Regulamentadora do Imposto
sobre Propriedade Veicular Automotora à luz da Tutela Ambiental**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito.

Apresentado oralmente e aprovado no dia 19 de novembro de 2013.

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO:

Prof. Dr. Sérgio Alexandre Moraes Braga Júnior (UFRN)
Orientador

Prof. Dr. Artur Cortez Bonifacio (UFRN)
Examinador

Prof. Dr. Francisco Humberto Cunha Filho (UNIFOR)
Examinador

Dedico o presente trabalho a *Deus*, por ter permitido a finalização dessa longa jornada, sempre me encorajando a não desistir. A minha *esposa*, por todo o apoio dado. Aos meus *pais*, por todo investimento que fizeram mim, dando a própria vida por essa causa. E ao meu *orientador*, mais que um mestre, um grande amigo e verdadeiro pai, pois nos momentos mais importantes dessa carreira, soube compreender as minhas batalhas e torcia pelo meu sucesso.

AGRADECIMENTOS

A realização de um trabalho e a conclusão de uma meta quase nunca é um ato meramente individual. Nesse sentido, o presente estudo é produto de um esforço coletivo. Devo, assim, cada capítulo e cada palavra, direta e indiretamente, a diversas pessoas, as quais não posso deixar de citar, agradecer e dedicar essa obra.

Primeiramente agradeço a Deus por ter me propiciado a vida, não simplesmente a biológica, mas a vida plena. Ele colocou tantas pessoas especiais na minha trajetória. A Ele dedico toda a minha gratidão, em virtude Dele ser a minha fonte de sabedoria, luz e encorajamento. Sem Ele nada seria. Nos momentos em que quis desistir dos meus projetos de vida, percebi o Seu amor e força, me apoiando extraordinariamente, não me deixando desistir. Antes, me fez olhar apenas para Ele. Senti Sua presença em cada parágrafo que redigi nesse trabalho. Ele me fez lembrar de tudo o que aprendi nesses treze anos de carreira jurídica. Obrigado, Senhor! A vitória no ingresso e na conclusão desse curso é simplesmente Tua! Não sou digno de tamanha graça e misericórdia!

A minha esposa Cristiane, que presenciou todo o meu crescimento acadêmico e pessoal de perto, sempre me dando ânimo e coragem para me manter firme. Agradeço a ela por me mostrar todos os dias que todo esforço é pouco e que noites em claro são normais. Por amortecer os obstáculos, me preparando diversas vezes para enfrentar situações que já havia vivenciado. Agradeço a Cris por todo o carinho e por me estimular todos os dias a ser uma pessoa melhor. Te amo! Você está realizando um dos meus maiores sonhos: a paternidade! Que Deus abençoe e guarde a chegada de Lis! Esta que foi tão aguardada e querida por nós!

Agradeço aos meus pais (Martiniano e Terezinha) que abraçaram a causa dos meus estudos durante toda a minha vida e me proporcionaram não somente as condições para alcançar meus objetivos, como também inculcaram em mim a vontade de estudar e a força para seguir nos momentos difíceis. Não foram apenas pais, mas também conselheiros e, principalmente, entusiastas das minhas idéias. A eles que acreditam e investiram tudo o que tinham em mim. De fato, eles ofertaram as suas vidas por essa causa! Foi durante esse curso que perdi meu pai, mas Deus com Seu poder me fez consolar e prosseguir, diante de uma c... tão profunda! Sei que de onde o Sr. Martiniano está, ele com certeza está muito feliz por essa realização.

Obrigado, meu Deus, por pais tão maravilhosos que me destes! Pessoas tão dignas! Com certeza, tive os melhores pais que uma pessoa poderia ter! Na vida, na conduta, na batalha, na fé, na perseverança e no amor foram (e sempre serão) meus modelos. Simplesmente, não tenho palavras para descrevê-los. Sempre apoiaram e acolheram as minhas

decisões. Compartilharam os meus sonhos e, com carinho, me ajudaram a lutar por eles.

Ao meu irmão Lúcio que durante todo o meu curso (e vida) se mostrou amigo e companheiro, que inúmeras vezes segurou meus problemas e atenciosamente me aconselhou e encorajou nas carreiras jurídicas. Suas palavras e atitudes foram essenciais para chegar aonde cheguei, agradeço imensamente por me manter no caminho certo, por alertar os percalços da estrada, por me amparar nas quedas e por vibrar comigo nas conquistas.

Aos meus professores, que marcaram meus estudos e me guiaram diversos anos. Não poderei jamais citar todos os nomes, mas não posso deixar de mencionar os mestres que me conduziram nos mais diversos feitos e realizações. Foram responsáveis pelo meu crescimento intelectual e, principalmente, por solidificarem ensinamentos de vida.

Agradeço aos professores do PPGD que tive o prazer e privilégio de assistir as suas aulas: Artur Cortez, Erick Pereira, Fabiano Mendonça, Ivan Lira, Luiz Alberto, Maria dos Remédios, Otacilio Silveira, Raymundo Juliano, Ricardo Tinoco, Sergio Alexandre e Yanko Marcius. Com certeza, todas as aulas expositivas, seminários, debates, fichamentos, pesquisas e trabalhos contribuíram muito para a minha formação acadêmica e senso crítico acerca do Direito, especialmente das discussões constitucionais e das problemáticas do Direito Público.

Aos irmãos da igreja em Natal, meus irmãos na fé em Cristo, que lutaram comigo em oração para que esse sonho se tornasse realidade. Agradeço especialmente a irmã Wilma Azevedo, minha companheira de oração já que juntos estávamos batalhando pela mesma causa, a conclusão de um curso em uma Instituição de Ensino Superior.

As minhas amigas Cláudia Vechi e Rita de Cássia, que me mostraram a amizade verdadeira e sincera. Por terem dividido os semestres mais difíceis e as experiências mais divertidas. Saibam que vocês foram extremamente importantes nessa conquista.

Aos meus queridos colegas docentes Aurélia Queiroga, Elisangela Meirelles, Leideana Farias, Lucila Freire, Maria dos Remédios, Orlando Ribeiro, Patrícia Borba, Patrícia Menezes, Sara Andrade e Yanko Xavier, pessoas singulares que me deram todo o apoio e incentivo para a realização dessa pós-graduação. A Ligia e a Daniel por todo o suporte dado no PPGD. Aos meus companheiros mais próximos de sala, Fernanda, Jair e Kathy, que são três grandes motivos para a conclusão desse curso.

Por fim, agradeço muitíssimo ao meu orientador, grande amigo, Prof. Sérgio Alexandre, que se mostrou disposto a me ajudar, me incentivou nos meus projetos iniciais e lapidou as idéias brutas dessa pesquisa. Bem como teve paciência e esmero em corrigir não somente o trabalho, como também compreender essa minha longa jornada. A ele a quem atribuo boa parte do sucesso da minha carreira acadêmica, um profissional extremamente correto e ético, que promove o crescimento de todos os que estão a sua volta. Simplesmente, um homem de visão. Agradeço muito a Deus por ele ter aceitado esse comissionamento.

É triste pensar que a natureza fala e que o gênero humano não ouve. (Victor Hugo)

RESUMO

A partir da segunda parte do século XX o Estado passou a utilizar a exação, além do seu caráter fiscalista, também como meio de alinhamento de deformidades econômicas e do equilíbrio social, influenciando em diferentes sentidos, obedecendo a diretrizes econômicas, políticas e sociais. É o que se convencionou chamar de extrafiscalidade. É à luz deste fenômeno e do prisma constitucional, que o presente trabalho busca analisar o inciso IV do art. 8º da Lei n. 6.967/96, regulamentadora do Imposto sobre Propriedade Veicular Automotora (IPVA) no Estado do Rio Grande do Norte, tendo em vista uma possível incompatibilidade sua com os preceitos do Estatuto Básico e com as diretrizes internacionais de tutela ao meio ambiente. A problemática dessa pesquisa está assentada no art. 225 da Constituição Federal de 1988, o qual preceitua que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. A partir da leitura dessa norma, extrai-se que é da responsabilidade do Estado zelar pelo meio ambiente, o que pressupõe a adoção de ações condizentes com esse fim. Contudo, indaga-se se a citada lei estadual segue o direcionamento constitucional, uma vez que isenta da cobrança do IPVA os veículos automotores com mais de 10 anos de fabricação, o que poderia incentivar a conservação de uma frota de veículos antigos, em sua maioria, mais poluentes e nocivos ao meio ambiente e à saúde humana. Estaria o legislador estadual alheio aos ditames constitucionais e à tendência mundial de preservação ambiental? Questiona-se, assim, tal incentivo para veículos mais poluentes, emitindo mais gases na atmosfera. Por outro lado, a comunidade internacional já vem se mobilizando através de convenções importantes na tentativa de minimizar e controlar o aquecimento global e as mudanças climáticas. A previsão do tema na Constituição demonstra que o país não está alheio à problemática. Diante disso, o trabalho faz uma releitura da Lei nº 6.967/96 a fim de checar se a mesma é compatível com o ordenamento vigente. A metodologia utilizada consiste numa pesquisa bibliográfica documental, dedutiva e dialética. Ao final da pesquisa, constatou-se que conceder um benefício tributário a esses veículos é incentivar a manutenção dos mesmos em circulação e contribuir para o aumento da poluição atmosférica e sonora, além dos problemas de trânsito gerados. Assim, nessa norma potiguar em nada pode ser expressa a extrafiscalidade, pois a médio e longo prazo há estímulo e agravamento de um problema ambiental. Em que pese a cláusula de capacidade contributiva, porém essa dispensa de pagamento constitui uma afronta aos bens jurídicos tutelados. Nesse sentido, esse dispositivo caminha na ordem inversa em relação aos valores do sistema jurídico e em relação ao desenvolvimento sustentável. O moderno Direito Tributário deveria ser utilizado como ferramenta para consecução dos fins colimados pelo Estado, e não o contrário. Percebeu-se que a grande maioria dos Estados brasileiros não segue essa regra, inclusive Mato Grosso e Minas Gerais não possuem esse tipo de isenção. Portanto, o Estado potiguar não constitui um modelo de políticas públicas sustentáveis, nem exemplo de tutela ambiental por meio da lei estadual.

Palavras-chave: Tributação, Extrafiscalidade, Tutela Ambiental, IPVA.

ABSTRACT

From the second half of the twentieth century the state began to use exaction beyond your fiscalist character, also as a means of alignment deformities economic and social balance, influencing in different directions, according to economic, social and political policy. It is what is usually called the extrafiscality. It is in light of this phenomenon and the constitutional perspective, the present work aims to analyze item IV of article. 8 of Law n. 6.967/96, regulatory Property Tax Vehicle Automotive (property taxes) in the State of Rio Grande do Norte, in view of its possible incompatibility with the principles of the Basic Statute and with international guidelines for protection of the environment The problem of this research is Seated in art. 225 of the Constitution, which provides that everyone has the right to an ecologically balanced environment. From the reading of this standard, extracted it is the responsibility of the state protecting the environment, which requires the adoption of suitable actions to that end. However, we look to state law cited follows the constitutional path, since it exempts the collection of property taxes automotive vehicles with over 10 years of manufacturing, which could encourage the conservation of a fleet of old vehicles, mostly more polluting and harmful to the environment and human health. Would the state legislature oblivious to the constitutional principles and the global trend of environmental preservation? Thus questions whether such an incentive for more polluting vehicles, emitting more gases in the atmosphere. Moreover, the international community is already moving through important conventions in an attempt to minimize and control global warming and climate change. Predicting the theme in CF/88 demonstrates that the country is no stranger to the issue. Thus, the work is a retelling of Law No. 6.967/96 order to check whether it is compatible with the existing system. The methodology consists of a documentary, deductive, dialectical literature. At the end of the survey, it was found that provide a tax benefit to these vehicles is encouraged to maintain them in circulation and contribute to the increase in air and noise pollution, in addition to the traffic problems generated. Thus, this potiguar anything standard can be expressed extrafiscality because the medium and long term there is encouragement and worsening environmental problem. Despite the ability to pay clause, but this remission is an affront to legally protected interests. Thus, this device goes in reverse order compared to the values of the legal system and in relation to sustainable development. Modern Tax Law should be used as a tool to achieve the purposes collimated by the State, and not otherwise. It was noticed that the vast majority of Brazilian states does not follow this rule, including Mato Grosso and Minas Gerais have no such exemption. Therefore, the RN State does not constitute a model for sustainable public policies, nor example of environmental protection by state law.

Key-words: Taxation, extrafiscality, Environmental Trusteeship. IPVA.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E PODER DE TRIBUTAR.....	14
2.1	NECESSIDADES PÚBLICAS E ATIVIDADE FINANCEIRA ESTATAL.....	14
2.2	LINHAS DE AÇÃO ESTATAL E NECESSIDADES PÚBLICAS.....	22
2.3	EVOLUÇÃO DA INGERÊNCIA DO ESTADO NA ECONOMIA.....	27
2.4	TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO ECONÔMICA.....	42
2.5	COMPETÊNCIA EXACIONAL E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	68
3	FENÔMENO DA EXTRAFISCALIDADE.....	91
3.1	TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES.....	91
3.2	CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	101
3.3	BASE CONCEITUAL E REPERCUSSÃO DA EXTRAFISCALIDADE.....	108
4	IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE VEICULAR AUTOMOTORA.....	122
4.1	FUNÇÃO E HISTÓRICO.....	122
4.2	FATO GERADOR.....	126
4.3	BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.....	130
4.4	SUJEIÇÃO PASSIVA.....	135
4.5	IMUNIDADES E ISENÇÕES.....	142
4.6	LANÇAMENTO.....	145
5	MEIO AMBIENTE, POLUIÇÃO E TUTELA INTERNACIONAL.....	149
5.1	DECLARAÇÃO DE ESTOCOLMO.....	150
5.2	AGENDA 21.....	159
5.3	PROTOCOLO DE QUIOTO.....	167
5.4	ACORDO DE COPENHAGUE.....	171
6	ISENÇÃO DE IPVA À LUZ DA TUTELA AO MEIO AMBIENTE.....	175
6.1	SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO DE COMBATE À POLUIÇÃO.....	175
6.2	RESTRICÇÕES LEGAIS A CONCESSÃO DE ISENÇÕES E SUBSÍDIOS.....	194
6.3	NORMAS INDUTORAS, TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E EXTERNALIDADES.....	198
6.4	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO.....	214
7	CONCLUSÃO.....	239
	REFERÊNCIAS.....	246

1 INTRODUÇÃO

Como Norma Ápice do ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal (CF) de 1988 referiu-se ao meio ambiente prevendo que: todos têm direito ao mesmo de forma ecologicamente equilibrada; ele constitui bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida; existirão remédios jurídicos para sua tutela; a sua defesa é um princípio a ser observado pela ordem econômica; ele constitui requisito para configuração da função social da propriedade; e como bem jurídico a ser protegido e preservado para as presentes e futuras gerações, cujo encargo é da coletividade e de todos os entes públicos, em todas as esferas de governo, com o combate da poluição em qualquer de suas formas.

A fim de que cumpra sua função social de preservação do meio ambiente e de condições mínimas necessárias para a sobrevivência do homem, a máquina pública necessita adquirir recursos financeiros. É nesse sentido que o Estado se preocupa com a obtenção, administração e dispêndio dos ativos econômicos necessários às suas atividades. A função arrecadatória do Estado, mediante a utilização racional dos tributos, particularmente dos impostos, também está ligada diretamente com o financiamento de obras, serviços e investimentos públicos nas áreas sociais.

Contudo, a partir da segunda parte do século XX, o Estado passou a utilizar, com mais intensidade, a exação além do seu caráter fiscalista que visava apenas obter e aplicar recursos financeiros para o referido custeio. Agora, a exação também é manipulada como meio de alinhamento de deformidades econômicas e do equilíbrio social; influenciando em diferentes sentidos, obedecendo a diretrizes econômicas, políticas e sociais. É o que se convencionou chamar de extrafiscalidade.

É à luz deste fenômeno e do prisma constitucional outrora desenhado, que o presente trabalho busca analisar o inciso IV do art. 8º da Lei n. 6.967/96, regulamentadora do Imposto sobre Propriedade Veicular Automotora (IPVA) no Estado do Rio Grande do Norte, tendo em vista uma possível incompatibilidade sua com os preceitos do Estatuto Básico e com as diretrizes aprovadas, por exemplo, na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento realizada na cidade do Rio de Janeiro-RJ em 1992 (conhecida como ECO-92) na tutela ambiental.

A problemática dessa pesquisa está assentada no art. 225 da Constituição, o qual preceitua que todos têm direito subjetivo ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. A partir da leitura dessa norma, extrai-se que é da responsabilidade do Estado zelar pelo meio

ambiente, o que pressupõe a adoção de ações condizentes com esse fim. Contudo, questiona-se se o inciso IV do art. 8º da citada lei estadual segue o direcionamento constitucional, uma vez que isenta da cobrança do IPVA os veículos automotores com mais de 10 anos de fabricação, o que poderia incentivar a conservação de uma frota de veículos antigos, em sua maioria, mais poluentes e nocivos ao meio ambiente e à saúde humana, provocando, assim, dano ambiental.

Com isso, esse dispositivo legal, ao dispensar o pagamento da taxa, através de renúncia fiscal, de tais veículos, pode estar caminhando na ordem inversa em relação à orientação constitucional, ao ordenamento jurídico internacional balizado pelas diretrizes da ECO-92 e em relação à um modelo de desenvolvimento sustentável.

Estaria o legislador estadual alheio aos ditames constitucionais e à tendência mundial de preservação ambiental? Questiona-se tal incentivo para veículos automotores mais antigos que teoricamente são mais poluentes, emitindo mais gases na atmosfera, sobretudo, o dióxido de carbono, principal causador do efeito estufa. A primeira vista, dar uma benesse tributária a esses veículos é contribuir para o aumento da poluição atmosférica, sem contar a poluição sonora gerada.

Por outro lado, a comunidade internacional já vem se mobilizando através de convenções importantes na tentativa de minimizar e controlar o aquecimento global e as mudanças climáticas. A previsão do tema na Constituição de 1988 demonstra que o Brasil não está alheio à problemática. Diante disso, o presente trabalho fará uma releitura da Lei nº 6.967/96 a fim de checar se a mesma é compatível com o ordenamento vigente, além de levantar alternativas para o caso.

O objetivo geral da pesquisa, portanto, centra-se em busca analisar a constitucionalidade da referida lei estadual à luz do confronto entre a isenção fiscal concedida aos veículos antigos e os pactos internacionais de tutela do meio ambiente e da sadia qualidade de vida.

Como objetivos específicos pretende-se ponderar sobre a relação entre meio ambiente e proteção constitucional, a partir de uma perspectiva histórica, inclusive com identificação dos pactos internacionais nessa área; reconhecer, na teoria das dimensões como direito fundamental o meio ambiente ecologicamente equilibrado, e compreender a consecução deste por meio da taxa.

Além disso, busca-se conhecer o instituto do poder de tributar e da extrafiscalidade, esta como a fase moderna da atividade financeira estatal e instrumento de justiça social e fiscal; estudar a relação entre meio ambiente, extrafiscalidade e intervenção estatal no

domínio econômico, incluindo a discussão acerca das modalidades de ingerência; investigar as diversas nuances e elementos informadores do IPVA e sua regulamentação no RN; e, por fim, questionar a integração do ordenamento pátrio em matéria de isenção fiscal do referido imposto.

A título de justificativa para a elaboração do presente trabalho, há um alinhamento da temática ao perfil do egresso do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFRN, tendo em vista que a pesquisa aborda questões atuais atinentes à área ambiental, constitucional e internacional. Isso tudo a partir da premissa de que a Constituição Federal é a lei fundamental do Estado brasileiro e que todas as outras normas que integram o ordenamento a ela devem se conformar, sob pena de não possuírem validade jurídica.

Tendo em vista que o princípio da supremacia¹ requer que todas as situações jurídicas se moldem com o panorama constitucional, portanto, chamamos, inicialmente, de inconstitucionais as normas integrantes do ordenamento que contrariam normas ou princípios da Constituição, a exemplo da possibilidade de enquadramento ou não da Lei nº 6.967/96.

Essa afronta a Norma Ápice, até então pouco explorada pela ciência jurídica, é de suma importância para toda a sociedade, visto que os seus efeitos podem repercutir diretamente na qualidade de vida dos potiguares, em virtude do risco de maior nível de poluição e dano ambiental, o que gera impactos socioambientais negativos.

No que diz respeito ao âmbito acadêmico, o estudo em tela visa contribuir também para a Academia e para os profissionais que atuam em gestão ambiental e também na área jurídica. O estudo nessa área se reveste, ainda, de especial importância em virtude da escassez de produção científica na temática. É objetivo dessa pesquisa revelar em minúcias e agrupar num único documento de nível de pós-graduação *stricto sensu* grande parte do que já foi escrito e debatido sobre a temática, apesar da pouca atenção dada a ela até mesmo nos manuais dos mais renomados tributaristas brasileiros.

Assim, essa pesquisa trará subsídios teóricos para futuros trabalhos, suprimindo, assim, a carência de produção científica existente na área e acrescentando algo inovador à Ciência do Direito, em detrimento da cultura da apenas reprodução de texto jurídico e não reflexão da mesma.

A metodologia a ser utilizada nesse estudo consiste numa pesquisa bibliográfica documental, com viés exploratório-descritivo feito por meio de livros, artigos científicos, monografias, dissertações e teses, inclusive com consulta a publicações eletrônicas em

¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 178.

revistas especializadas e em sites referenciados, a exemplo dos artigos do Congresso do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI).

De acordo com Gil², a pesquisa exploratória tem o objetivo de proporcionar ao leitor mais familiaridade com o problema a ser abordado. Para tanto, utiliza-se de estudos bibliográficos e análise de exemplos que facilitem a compreensão do leitor. Já a pesquisa descritiva tem o condão de descrever as características da temática a ser estudada.

Com isso, serão também levantados dados secundários junto a órgãos públicos, a exemplo dos dados obtidos do Ministério do Meio Ambiente, Detran-RN e da Companhia Ambiental do Estado de São Paulo (CETESB). Esses dados secundários obtidos deverão ser analisados à luz das fontes bibliográficas estudadas para o trabalho.

Assim, a metodologia adotada nessa dissertação centrar-se-á na investigação doutrinária (com análise e discussão do material bibliográfico levantado), principiológica e jurisprudencial (com o exame da aplicação da extrafiscalidade pela terceira instância e dos critérios utilizados pelo Poder Judiciário quando da análise da constitucionalidade da norma em discussão), como suportes aos métodos histórico (traçando um referencial histórico-evolutivo), exegético-jurídico (para interpretação dos textos legais) e comparativo (de confronto de posicionamentos).

Em se tratando de base metodológica, a pesquisa descritiva é a caracterização do fenômeno estudado, onde serão descritas suas características, variáveis e relações entre elas. Inicialmente, alvitra-se uma pesquisa teórica, com o emprego do método dedutivo de abordagem, partindo de uma apreciação geral do tema, para uma particular, com o objetivo de fornecer um embasamento teórico sobre o assunto, para assim, ter uma melhor compreensão de suas peculiaridades. Dessa forma, utilizar-se-á de doutrina, da legislação nacional e estrangeira, tanto regras como princípios jurídicos.

Logo após, passando para os métodos de procedimento, usar-se-á do método de interpretação, analisando o ordenamento pátrio. E para persecução dos objetivos desse estudo, empregar-se-ão como técnicas de pesquisa: o exame da legislação vigente sobre o assunto, a bibliografia pertinente. Havendo, ainda, a possibilidade de pesquisa de campo com visita a órgãos públicos para levantar dados atinentes aos objetivos da presente pesquisa.

² GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 50-51.

2 INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E PODER DE TRIBUTAR

2.1 NECESSIDADES PÚBLICAS E ATIVIDADE FINANCEIRA ESTATAL

Ao se abordar a questão da intervenção estatal no domínio econômico, inicialmente é importante debater o conceito de necessidades públicas à luz da ação do Estado nas atividades humanas. Tendo em vista que tal ingerência abrange quase todas as atividades, cresce em importância o estudo das necessidades públicas, a partir do prisma de que, pela teoria do contrato social e conforme Harada³, a máquina estatal surge da necessidade de uma entidade que pudesse impor ao homem limites para que se tornasse possível o convívio em sociedade.

Nesse sentido, o ente estatal surgiu para dirigir suas atividades a fim de suprir as chamadas necessidades públicas, com a imposição da ordem, em contra-partida da renúncia de parcela dos direitos, propriedade e liberdades dos súditos.

A definição de necessidade pública, assim, está intimamente ligada a de bem comum, onde a concepção de ambos oscila conforme o tempo, o estágio de desenvolvimento e, especialmente, a vontade do gestor que está no poder.

Apesar da ausência de definição concreta do que constitua necessidade pública, analisada na ciência das finanças como toda aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo de serviço público, evidencia-se a indispensabilidade de propugnar uma classificação constitucional das necessidades públicas do Estado brasileiro, a fim de, nas palavras de Baleeiro⁴, instruir e limitar as escolhas dos Poderes Executivo e Legislativo na elaboração e na execução orçamentárias, com vistas à realização dos direitos humanos.

Sobre tais direitos, assevera Silva e Azevedo⁵ que eles, como critério valorativo do sistema jurídico, não têm caráter absoluto, mas, por retratarem a consagração de valores superiores, possuem prevalência axiológica na análise sistemática do direito e supremacia operacional na interpretação e aplicação das normas jurídicas em geral. Além disso, a definição de direitos fundamentais, inevitavelmente, passa pelo progresso social, pelo desenvolvimento da civilização, por uma perspectiva ideológica e pelo ponto de vista axiológico do intérprete, revelando de certa forma a espinhosa missão em encontrar-se uma

³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 293.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 4.

⁵ SILVA, Maria dos Remédios Fontes; AZEVEDO, Alba Paulo de. O direito fundamental à duração razoável do processo. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 4043, 4045. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

definição precisa. A consagração formal e o respeito efetivo aos direitos fundamentais denotam sintomas de racionalidade das relações humanas porque quanto mais amplos forem a consagração e o respeito a eles, mais próximo se estará de uma vida social racionalizada para todos os seres humanos.

Passemos agora a análise do marco diferenciador entre as necessidades públicas, coletivas e individuais. Diferentemente da necessidade coletiva, que representa uma demanda setorial, a necessidade pública corresponde ao dever jurídico que o Estado⁶, irá prioritariamente satisfazer e atender. A cláusula de prioridade de atendimento decorre da relação de infinitude das necessidades sociais e da finitude dos recursos públicos. Ensejando, portanto, um processo de eleição para a escolha das prioridades governamentais.

Um ideal de promover o bem estar, o desenvolvimento⁷ das potencialidades e a noção do que seja bem comum constituem a finalidade do Estado. Tais finalidades, no modelo brasileiro, foram mencionadas na Constituição Federal de 1988, em seu art. 3º, onde busca-se construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ainda sobre tais finalidades, leciona Castro⁸ que quando se identifica a constituição social-econômica como o conjunto de fins que o Estado deve alcançar, ou seja, como a sua própria razão de existência, delimita-se o quadro político-institucional onde deve ser desenvolvida a constituição financeira do aparelho de poder concentrado e organizado de uma sociedade determinada. E a Constituição de 1988, em seu art. 3º, definiu esses fins com clareza. A própria Carta definiu que a forma de se alcançar esses objetivos seria através da construção de uma sociedade de bem-estar, com pleno emprego dos fatores de produção, ou seja, do trabalho e do capital produtivo.

⁶ O Estado pode ser considerado como o grupo social que em um território tem o poder de, soberanamente, organizar-se sem ser controlado por outro Estado ou organização, e de impor, coercitivamente, soberanamente, a quem estiver em seu território a observância de sua ordem jurídica. (GUSMÃO, Paulo Dourado. **Introdução ao estudo do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 351)

⁷ O direito ao desenvolvimento, que faz parte dos Direitos Humanos dos Povos, é determinado pela Carta de Direitos e Deveres dos Estados da ONU (Resolução 45.111/72), que aponta o direito das nações em desenvolvimento, ou melhor, do Terceiro Mundo, de se desenvolverem, respeitadas suas soberanias, por meio de intervenções no domínio econômico e social, além de receberem ajuda internacional das nações desenvolvidas. (CLARK, Giovani. **O município em face do direito econômico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p.198)

⁸ CASTRO, Matheus Felipe de. Estado nacional e desenvolvimento: construindo um sistema financeiro a serviço do projeto de desenvolvimento nacional. **Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI**, Maringá-PR, 2009, p. 2913. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 17.06.2013

No cumprimento de seu dever constitucional, o Estado⁹, exerce, dentre outras, uma atividade política, jurídica ou mesmo de segurança. Da mesma forma, o particular mantém inúmeras atividades. Dentre estas atividades exercemos funções comuns, que é a atividade financeira, sendo esta definida como a busca de meios para fazer frente às necessidades públicas.

A atividade financeira, segundo Oliveira¹⁰, é precedida pela definição das necessidades públicas. Conhecendo-as, passam a existir três fases distintas: (a) obtenção de recursos; (b) sua administração (intermediado pelo orçamento, inclusive com aplicação e exploração dos bens do Estado); e (c) aplicação, com o qual se cumpre a previsão orçamentária e se satisfazem as necessidades previstas.

Nesse sentido, para Harada¹¹, como forma de possibilitar sua existência e o desempenho de seus haveres, o Estado necessitava de recursos financeiros. Para tanto, se vale do particular, através da arrecadação das exações, para fazer frente às despesas publicas.

A partir desse panorama de responsabilidade estatal, podemos definir necessidades públicas como aquelas de abrangência universal, em relação à totalidade demográfica de uma área de circunscrição, ao qual cabe ao Poder Público prestar. Essa definição separa a necessidade pública da individual, pois esta corresponde às carências de ordem pessoal.

Soma-se a esse conceito o aspecto da relevância. Como outrora dito, em virtude da finitude dos recursos públicos, somente serão definidas como necessidades públicas aquelas que corresponderem a um interesse social de importante projeção. Esse juízo de valor é atribuído em virtude de uma seleção e triagem na lei orçamentária realizada pelo gestor público e pelo Parlamento, nos regimes de democracia indireta. Sobre esse tipo de democracia, ensina-nos Ferreira Filho¹²:

Na democracia indireta o povo é governado por meio de pessoas escolhidas para a função de governar. Em outras palavras, onde o povo se governa por meio de “representante” ou “representantes” que, escolhidos por ele, tomam em seu nome e presumidamente no seu interesse as decisões de governo. O modelo clássico de democracia indireta é a chamada democracia representativa.

As necessidades públicas ainda diferenciam-se das coletivas por causa da previsão legal para as primeiras, inclusive com embasamento na Constituição Federal, como, por exemplo, nas obrigações e deveres descritos nas competências dos arts. 21 a 30. Além disso,

⁹ Estado é uma ordenação que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um dado território. (SILVA, José Afonso da. **Orçamento, programa no Brasil**. São Paulo: RT, 1990, p. 86)

¹⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: RT, 2008, p. 65.

¹¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 293-294.

¹² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 85.

há o estabelecimento de tais necessidades na legislação infraconstitucional, por meio da alocação das mesmas no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA)¹³. Isso, todavia, a partir da observância da cláusula de equilíbrio fiscal na conjugação de previsão de receitas e fixação de despesas, além do respeito às regras da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei n. 4.320/64.

Quanto às atividades estatais, podemos citar, dentre outras, as seguintes responsabilidades cujo atendimento demanda recursos financeiros: manutenção da ordem (interna e externa, por meio das forças armadas e das forças auxiliares), solução de litígios (através da estruturação do Poder Judiciário), serviços públicos (por meio de prestação materialmente fruível de comodidades e utilidades aos administrados) e fiscalização de atividades (pelo exercício regular do poder de polícia).

Entre as atividades que o Estado desenvolve, tutelando necessidades públicas, algumas são classificadas como essenciais, a exemplo da segurança pública e da prestação jurisdicional. Outras atividades são classificadas como complementares, protegendo itens secundários. Estas são exercidas, inclusive, através de concessionárias, em regime de delegação de serviços públicos.

As competências estatais, nas palavras de Lanari¹⁴, ultrapassaram o campo das atividades básicas e fundamentais, não delegáveis aos particulares, abrangendo toda uma cadeia de investimentos.

Contudo, as necessidades públicas *stricto sensu*, conforme sustenta Anjos¹⁵, possuem vinculação estrita com o mínimo existencial e são subdivididas em emergenciais e básicas. Estas representam os valores sociais e as opções políticas delineadas na Lei Maior e dirigidas a todos os entes federativos. Já as emergenciais são aquelas causadas por fatos jurídicos imprevisíveis e de conseqüências maléficas para a vida da coletividade. As necessidades de

¹³ Por determinação constitucional, no art. 165, a lei que instituir o PPA estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Já a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Por fim, a LOA compreenderá o orçamento fiscal referente aos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimento das empresas em que os entes político-administrativos, direta ou indiretamente, detenham a maioria do capital social com direito a voto; e o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

¹⁴ LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A tributação do comércio eletrônico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 9-10.

¹⁵ ANJOS, Pedro Germano. Natureza das Escolhas Orçamentárias: por uma classificação constitucional das necessidades públicas. *In: Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. p. 2375-2394.

utilidade média relacionam-se com fatores úteis à comunidade mas que vão além do mínimo existencial. Por exclusão das demais, as necessidades públicas de possibilidade regrada são aquelas que a Constituição apenas permite a consecução, não resultando um dever para o Estado, como a atividade de propaganda institucional.

Apesar das diversas definições e critérios para indicação de necessidade pública, porém em todas elas percebemos que para prestar os seus serviços o Estado necessita de recursos financeiros. Inicialmente, os recursos utilizados eram do próprio ente estatal, pelo viés das receitas originárias. Todavia, com o aumento das demandas sociais e das atividades estatais foi necessário explorar parcela do patrimônio particular dos súditos, principalmente com a cobrança das exações.

Assim, além de suas duas atividades, a jurídica e a social, o Estado, sob o prisma fiscal, desempenha a atividade-meio (com a arrecadação, despesa e administração de recursos financeiros) e atividade-fim, que corresponde a busca da satisfação das necessidades da Administração e das necessidades da coletividade encapadas pela lei¹⁶.

A atividade financeira estatal classificada, então, como atividade-meio, é vista por Baleeiro¹⁷ como a ação do Poder Público tendente a arrecadar, gerir e aplicar o dinheiro em suas finalidades, sendo objeto de estudo da Ciência das Finanças que é disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços à cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental.

Para o exame mais aprofundado das características da referida atividade financeira, antes é necessário consolidar a premissa de que os objetivos a serem alcançados pelo Poder Público estão institucionalizados em inúmeras normas. Conforme já mencionado, pode-se identificá-las já no Estatuto Básico e em diversos diplomas infraconstitucionais, onde a lei orçamentária assume papel de extrema importância, pois a ela cumpre o dever de definir com razoável nível de exatidão em quais atividades os recursos públicos serão aplicados a cada ano, para a respectiva esfera de governo.

¹⁶ Lei é texto escrito consistente na expressão lingüística assentada pelo legislador. Norma jurídica, por sua vez, constitui um comando consignando um dever, comissivo ou omissivo (normas de conduta cogente), uma faculdade (normas permissivas, autorizadoras ou de conduta opcional), uma atribuição-competência (normas estruturais), ou, ainda, um processo ou procedimento (normas processuais), resultante da integração das diversas leis em vigor, num determinado momento e num certo ordenamento jurídico. Do estudo das normas jurídicas, propõem os juristas sua condensação lógico-sistemática, mediante sua descrição estruturada, no mais das vezes, em juízos hipotéticos e condicionais. Nasce, assim, as proposições jurídicas, que não prescrevem condutas, mas tão somente procuram descrever e estruturar racionalmente as condutas prescritas numa norma jurídica. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011)

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 301.

Na concepção de Estado moderno foi necessário a arquitetura pelo ente público da atividade financeira, buscando a forma pecuniária para atender às necessidades públicas. A engenharia da referida atividade está assentada na captação de recursos e sua respectiva aplicação, porém não constituindo isso num fim em si mesmo.

Nesse contexto, Delgado¹⁸ entende que não perdura, nos dias atuais, que a função do tributo é, somente, a de propiciar meios financeiros para que o Estado cumpra a sua missão de garantir desenvolvimento econômico, a rede de serviços públicos e fazer funcionar a máquina administrativa. O tributo deve ser tido, também, como elemento contribuidor para o fortalecimento dos princípios democráticos. Ele, quando exigido de acordo com os princípios estruturais postos na Constituição Federal (não somente os formadores do Sistema Tributário, porém, todos os demais, especialmente, os determinadores da imperatividade da forma de Estado e governo, além de seus princípios fundantes) constitui-se em favor vitalizante do Estado Democrático de Direito.

Sobre este, no plano das relações concretas entre o Poder e o indivíduo, considera-se democrático, nas palavras de Mendes¹⁹, aquele Estado de Direito que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente dos direitos civis e políticos, mas também e sobretudo dos direitos econômicos, sociais e culturais, sem os quais de nada valeria a solene proclamação daqueles direitos.

O Estado, com isso, deve legitimar-se pelas políticas e objetivos que implementa ou que quer realizar, sob pena de não havendo gasto ou investimento, não se ter o estímulo dos súditos em disponibilizar parcela de suas riquezas, na forma da exação. Assim é que entendemos a visão de Baleiro²⁰ ao lecionar que a atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu a outras pessoas de direito público.

A atividade financeira estatal, por outro lado, não é neutra a valores e princípios, antes a mesma busca consagrar um ideal do sistema jurídico, como na realização da isonomia e capacidade contributiva, que são conceitos que irão abrir a concepção de justiça²¹ social e

¹⁸ DELGADO, José Augusto (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. Interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. São Paulo, Dialética, 2004, p. 158, 159.

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 139.

²⁰ BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

²¹ A idéia de justiça remonta aos escritos de Aristóteles, o qual já identificava a primeira imperfeição a se estudar, qual seja, a diferença entre a justiça in abstracto e a justiça in concreto, esta chamada equidade. Enquanto que a justiça em si é medida abstrata, suscetível de aplicação a todas as hipóteses a que se refere, a equidade já é a justiça no seu dinâmico ajustamento ao caso. (REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 123)

fiscal, onde a justiça ocorre pelo advento da fiscalidade e pela redistribuição de rendas.

Sobre a questão da justiça fiscal, Caliendo²² entende esta como princípio básico e estruturante do Direito Tributário, do qual decorrem outros princípios, como pode também ser analisada como princípio hermenêutico, servindo como norte para a interpretação e aplicação das normas tributárias.

Já no que se refere à fiscalidade, para Carvalho²³ fala-se nesta sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer do erário, sem que outros interesses (sociais, políticos ou econômicos) interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

Quanto à referida redistribuição, no parecer de Torres²⁴ há distinção entre os princípios da distribuição e da redistribuição de rendas. Este último teria natureza orçamentária, leva-se em conta simultaneamente as vertentes da receita e da despesa, ao fito de transferir renda dos mais ricos para os pobres. Opera sob a consideração da justiça por transferência, particular subprincípio da justiça distributiva. Já o princípio da distribuição de rendas não se ocupa com as transferências, mas com a tributação de acordo com a capacidade do contribuinte e sua justiça. Nesse sentido, o princípio da distribuição de rendas atua mediante a tributação e os ajustes na propriedade, ao dispor que determinados impostos não têm por objetivo coletar tributos para o governo, mas corrigir a distribuição de riquezas e prevenir as concentrações de poder que prejudiquem o justo valor da liberdade política e a igualdade de oportunidade.

Através da atividade financeira do Estado, portanto, pode-se estabelecer valores como redistribuição de rendas e justiça social e fiscal. Falar em distribuição justa do ônus tributário ou de redistribuição justa dos recursos arrecadados é o mesmo que se falar em justiça fiscal; esse termo, na concepção de Torres²⁵, abrange a justiça orçamentária, tributária e financeira propriamente dita, com transferências intergovernamentais e subvenções econômicas e sociais. O princípio da solidariedade vale-se e depende da chamada justiça fiscal. A questão referente à justiça fiscal era praticamente ignorada na antiguidade, mas no Estado pós-moderno passa a ter importância fundamental, onde o riquíssimo pensamento greco-romano sobre a justiça, não contempla, senão incidentalmente, a questão do justo fiscal.

²² CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 58-59.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 230.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 348.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 123, 125.

No ponto de vista de Machado²⁶, não apenas valores como redistribuição de rendas e justiça social e fiscal, mas podemos ainda citar a efetivação de objetivos regulatórios. Para ele, o tributo é, de fato, o meio mais eficaz de arrecadação das divisas que o Estado efetivamente necessita para a consecução de seus fins, através da função fiscal do tributo; sendo que em paralelo a esta função existiria a chamada função extrafiscal, que consistiria no uso da imposição tributária buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos.

Os tributos, na visão de Alves²⁷, têm três funções essenciais na atualidade: cumprem o mister de abastecer o erário dos recursos dos quais necessita, assim como, serve de instrumento para implementação dos valores constitucionalmente tutelados, induzindo ou restringindo comportamentos através de uma tributação premial ou negativa. Além de servir de fomento para atividades desempenhadas por categorias profissionais, exercendo a parafiscalidade. Porém, a extrafiscalidade passou a ser um instrumento cada vez mais presente nas políticas públicas, sendo utilizada em decorrência das inúmeras necessidades da sociedade as quais o Estado sozinho não teria condições de atender. Para tanto, utiliza-se extrafiscalmente dos tributos para direcionar a sociedade à concretização dos fins sociais.

A extrafiscalidade será objeto de estudo em capítulo próprio a posteriori, todavia podemos pré-conceber a mesma como um fenômeno tributário que altera a ação estatal de visão arrecadatória imediata para outro valor. Onde há a permissividade de até mesmo a carga de um determinado segmento econômico poder ser manipulada com vista à inibição de seu crescimento. Essa casuísta, contudo, numa perspectiva neoliberal, não constitui regra, mas exceção nos modernos sistemas jurídicos.

Assim, concluímos esse tópico considerando que o tripé arrecadar, gastar e gerir será o instrumento para realização dos fins da atividade financeira, que correspondem ao atendimento das necessidades públicas. Estas, por sua vez, são as demandas coletivas encampadas por um processo legislativo constitucional, inseridas no sistema normativo.

Portanto, vimos que o que incumbe ao Estado prestar, em decorrência de uma decisão política, inserida em norma, é assim denominada como necessidade pública. Como supra relatado, diferentemente das necessidades coletivas, as públicas são as que envolvem aquilo que incumbe ao Estado prestar, em decorrência de uma norma jurídica²⁸.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 67-68, 96.

²⁷ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado**. Natal: 2012, p. 102.

²⁸ As normas jurídicas projetam-se do plexo normativo vigente, facultando, impondo ou vedando comportamentos (normas primárias), ou imputando sanções à inobservância de seus mandamentos (normas secundárias ou sancionadoras). Imperioso perceber que os conceitos de norma jurídica e lei não se confundem. As leis consistem em formulações verbais escritas, editadas por ente competente e de forma válida, e constituem

Isso significa que para caracterização das necessidades públicas é preciso uma decisão política e eletiva anterior, que juridiciza determinado interesse geral, atribuindo ônus ao Estado que, assim, legitima-se perante a sociedade. Onde tal legitimidade dar-se-á pela contra-prestação no binômico receita-despesa.

Acerca dessa contra-prestação, Setenta²⁹ conclui que no Brasil essa idéia confronta com a realidade, numa relação desarmônica entre ser e dever-ser. A tributária exigida não é compatível com a contrapartida dada à sociedade. A carga imposta é muito maior do que o retorno dado pelo Estado à sociedade na promoção dos direitos constitucionalmente assegurados. Essa distorção causa grande descontentamento aos contribuintes e a exação passa a ser considerada uma prática perversa por parte do Estado, e não o fenômeno necessário a sua existência e em prol do próprio contribuinte.

Além disso, abre-se um abismo entre o fenômeno da tributação e a realidade no Brasil. Além desta desproporção a alta carga tributária causa enorme dano ao setor produtivo inviabilizando investimentos e estimulando a sonegação tida por vezes como única saída para a permanência no mercado. Acrescente-se a esse quadro os altos índices de corrupção e a má utilização do dinheiro público, o que eleva drasticamente o sentimento de insatisfação que a tributação causa nos brasileiros. Essa realidade, inclusive, estimula práticas ilícitas como a informalidade e os crimes tributários.

Por fim, quanto à atividade financeira, vimos que esta compreenderá, no entendimento de Harada³⁰, o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos meios de pagamento de que necessita pra atingir os seus fins. É, portanto, a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do estado que, em última análise, se resume na realização do bem comum.

2.2 LINHAS DE AÇÃO ESTATAL E NECESSIDADES PÚBLICAS

Após estudarmos a relação entre necessidades públicas e atividade financeira estatal, podemos adentrar no universo das linhas de ação do Poder Público para atendimento das referidas necessidades, já que o Estado surgiu para supri-las.

A prestação de serviços públicos, além do exercício do poder de polícia e a

o direito objetivo. As normas jurídicas constituem prescrições exsurgentes das inúmeras formulações verbais expressas no direito positivo (conjunto de leis), das quais se extraem a lógica e coerência sistemática do ordenamento jurídico. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011)

²⁹ SETENTA, Aline Maron. Tributação: O Fenômeno Jurídico e a Realidade. **O Periódico**, v. 9, Dez. 2007.

³⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 3.

intervenção no domínio econômico, são as principais linhas de ação estatal para prover as necessidades públicas. Além disso, constituem exemplos de atribuições estatais que se realizam e são potencializadas segundo o crescimento da citada atividade financeira.

Sobre tal atividade, o magistério de Nascimento³¹ é no sentido de que o Estado não gasta em seu próprio benefício. As necessidades são exclusivas das pessoas que integram o grupo social e os fins perseguidos pelo Estado vinculam-se ao mais amplo atendimento desses reclamos, com o Estado reagindo através da despesa.

A idéia de concepção de Estado que se possui também dimensionará a eleição de necessidades de interesse geral. Com isso, quanto maior a compreensão e a incorporação do interesse público, da missão do Estado, da exata noção dos direitos e deveres fundamentais, do exercício dos direitos de cidadania de um povo³², e da participação na vida política, maior será o monitoramento ao Estado para o cumprimento do bem comum em suas ações, a partir das premissas de legalidade e impessoalidade.

Preambularmente, consideraremos o suprimento estatal às necessidades públicas e ao atendimento do bem comum por meio, principalmente, de três modalidades de ação, que dizem respeito aos serviços públicos, ao poder de polícia e a ingerência econômica. De início dissertaremos sobre as duas primeiras modalidades.

A noção de serviço público, apresentada por Mello³³, está ligada a prestação materialmente fruível de comodidades e utilidades, prestada pelo Estado ou por quem faça suas vezes, voltada aos administrados, sob regime de direito público. Isso significa que a ação estatal dar-se-á numa prestação positiva que traz à vida do particular mais facilidade, com uma ação não-abstrata, mas concreta, real e palpável.

Essa concepção de serviços públicos é ampliada quando nos referimos a eles na lição de Ramos Filho³⁴, pois além de pertencerem ao campo da alçada do Estado, a Constituição contrapõe o chamado domínio econômico, campo das atividades dos particulares, onde impera o regime da livre iniciativa, nos termos do art. 170. Todavia, é importante ressaltar que todo e qualquer serviço é suscetível de gerar proveitos econômicos - aí incluídos os públicos,

³¹ NASCIMENTO, José Olavo do. **Despesa pública**: alguns enfoques preambulares. Porto Alegre: CRC-RS, 1992, p. 15.

³² A coletividade ou agrupamento humano do Estado recebe o nome de povo. São pessoas juridicamente submetidas ao regime estatal. Estas pessoas possuem uma certa unidade devido a seus problemas, interesses, necessidades, projetos e propósitos que são comuns a todos e também devido a seu passado histórico e aos laços de solidariedade que prendem firmemente seus membros. (GUSMÃO, Paulo Dourado. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 351)

³³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 620.

³⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A intervenção do Estado no domínio econômico: limites e modalidades à luz do direito brasileiro. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Set / 2009, vol. 88, p. 60.

pois se não o fossem, não haveria como outorgá-los em delegação e, sendo assim, não há como apartar atividade econômica de serviço público, tomando como base a aptidão ou não para a geração de lucros.

Di Pietro³⁵ apresenta uma definição de serviço público com uma variável adicional no regime jurídico em relação ao conceito de Mello. Isso porque para a autora tal prestação é compreendida como toda atividade material que a lei³⁶ atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico que pode ser total ou parcialmente público. Assim, há serviços que não são apenas integralmente de direito público, a exemplo das entidades empresariais.

A doutrina adota, ainda, uma visão de tais serviços na perspectiva dos direitos fundamentais, relacionando essa ação estatal, nas palavras de Justen Filho³⁷, a uma atividade pública administrativa de satisfação concreta de necessidades individuais ou transindividuais, materiais ou imateriais, vinculadas diretamente a um direito fundamental, insuscetíveis de satisfação adequada mediante os mecanismos da livre iniciativa privada, destinada a pessoas indeterminadas, qualificada legislativamente e executada sob o regime de direito público.

Merece destaque ainda o fato de que ao se estudar sobre suprimento de necessidades públicas por meio de tais serviços, é plenamente admissível a participação da iniciativa privada, na posição de delegação estatal, para a realização dos mesmos. Assim, é cediço que nessa prestação, a iniciativa privada pode ser chamada, nas modalidades de concessão, permissão e autorização, onde o fato da entrega do serviço para a iniciativa privada não traz eclipse na natureza jurídica do serviço.

Para melhor compreensão da temática, passemos a análise da classificação dos serviços públicos. Eles se dividem em próprios e impróprios, se diferenciando pela relação da raiz estatal e ao sentido de sua existência, como nos serviços de justiça e diplomacia, os quais pertencem ao campo dos serviços próprios a serem desempenhados pelo Estado.

Já os impróprios, igualmente denominados de serviços de utilidade pública, não

³⁵ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 98.

³⁶ As leis constituem o substrato lingüístico do qual exsurgem as normas jurídicas, identificando-se com o denominado direito positivo; Já as normas jurídicas consistem em uma categoria volitivo-normativa que condensa, de maneira lógica e sistematizada, a vontade do legislador mediante a integração das diversas leis vigentes e concernentes a determinado assunto; Por fim, as proposições jurídicas constituem uma categoria da razão (e não da vontade, como é a norma), fruto do labor científico do jurista, que almejam revelar as normas jurídicas mediante, regra geral, a formulação descritiva de juízos hipotéticos e condicionais aptos a ensejar a imputação dos efeitos jurídicos prescritos no comando normativo, desde que verificada a ocorrência do fato descrito no antecedente normativo. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011)

³⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 487.

possuem identificação com a existência do Estado, pois este não foi criado originalmente para prestá-los, como na exploração de jazidas de minérios. Nos impróprios há a presença dos institutos da permissão, regulação e autorização administrativa.

Os serviços públicos próprios se subdividem em diretos e indiretos. Os primeiros são prestados pela Administração Pública Direta (Chefias do Poder Executivo, Ministérios e Secretarias), pela Administração Pública Indireta (autarquias, fundações e entidades empresariais) e pelos entes de cooperação (classificados como entes paraestatais). Já os indiretos são prestados pela iniciativa privada, por meio das empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas.

Quanto aos serviços públicos é importante mencionar, por fim, o disciplinamento constitucional do art. 145 que estipula a prestação deles como forma de hipótese de incidência tributária, isto porque os entes político-administrativos poderão instituir taxas pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Como meio também do Estado atender as necessidades públicas, porém diametralmente oposto ao conceito de serviço público, encontra-se a definição de poder de polícia, tendo em vista que este é classificado como poder administrativo, preventivo, regulador e fiscalizador do Estado. Corresponde a uma atividade estatal limitadora do exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público, conforme ensina-nos Di Pietro³⁸.

Trata-se de uma atividade que impõe restrições ao exercício de direitos e liberdades, em prol do interesse coletivo, através de um rol de mecanismos de frenagem de que dispõe a Administração Pública para conter os abusos do direito individual. Nesse sentido, na visão de Meirelles³⁹, por ele o Estado detém a atividade dos particulares que se revelar contrária, nociva ou inconveniente ao bem-estar social, onde esse poder se reparte entre todas as esferas administrativas de todos os entes político-administrativos.

Essa definição realça o fato de que tal competência estatal busca preservar a sociedade de futuros males. Segundo Braga Júnior⁴⁰, esse poder, em sua concepção moderna, responde pela presença da Administração em circunstâncias ou relações jurídicas que normalmente seriam de direito privado, mas que a intervenção do ente público transfere necessariamente à égide do regime jurídico de direito público, por meio do estabelecimento de normas cogentes,

³⁸ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 98.

³⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 115.

⁴⁰ BRAGA JÚNIOR, Sérgio Alexandre de Moraes. **Polícia Administrativa**. Fortaleza: DIN-CE, 2004, p. 82.

de observância compulsória.

O poder de polícia, conforme entendimento de Justen Filho⁴¹, pode também ser concebido como a competência administrativa de disciplinar o exercício da autonomia privada para a realização de direitos fundamentais e da democracia⁴², segundo princípios de proporcionalidade e de legalidade, na perspectiva do Estado de Direito.

Tais princípios são compreendidos por Carvalho⁴³ como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob o seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.

Ainda sobre poder de polícia, é relevante vermos a diferença deste com o chamado poder da polícia. O segundo diz respeito ao poder repressivo estatal, constituindo-se em espécie de serviço público, relacionado à área da segurança pública. Enquanto que o poder de polícia resguarda a sociedade de futuros males numa perspectiva preventiva.

Por todos esses aspectos percebe-se que, diferentemente dos serviços públicos, o poder de polícia diz respeito a uma prestação estatal negativa, com a imposição de limitação e restrição a direitos, liberdades e propriedade dos indivíduos em prol do harmônico convívio social, sendo tal poder expresso por meio da necessidade de autorização para o exercício de direitos subjetivos.

A fundamentação para a existência do poder de polícia encontra-se no princípio da supremacia do interesse público. Por ele, sempre que houver conflito do interesse coletivo ou individual com o interesse público, este deverá sobressair. Para visualizarmos essa prevalência, é necessário antes estabelecermos a diferença entre esses três tipos de interesse.

O interesse público se submete ao princípio da impessoalidade por determinação constitucional, prevista no art. 37 da Constituição. Enquanto o interesse individual pode ser até egoístico ou prejudicial. Atitudes estas incompatíveis com o interesse público. Além disso, este se volta a todos, enquanto que o coletivo está adstrito a determinado grupo, setor ou segmento.

Apesar da doutrina comentar, porém será a legislação que irá trazer a definição de

⁴¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 393.

⁴² Fundamentalmente são dois valores que inspiram a democracia: liberdade e igualdade, cada um destes valores, é certo, com sua constelação de valores secundários. Não há concepção de democracia que não lhes renda vassalagem, ainda que em grau variabilíssimo. E pode-se, até, conforme predomine este ou aquele valor, distinguir as concepções liberais das concepções igualitárias de democracia. (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 101)

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 148.

poder de polícia. Em virtude da hipótese de incidência de taxa pelo exercício de tal poder, será o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 78, que irá conceituar essa linha de ação estatal como atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Por tal dispositivo, será considerado regular tal exercício quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Portanto, como hipótese de incidência tributária na cobrança de taxas, inclusive por mandamento constitucional, no art. 145, haverá uma previsão legal de oito fatos geradores da cobrança do tributo, porém contando com conceitos abertos na definição desses fatos para fins de exigibilidade.

O exercício de tal poder pode ser conferido pela necessidade de habilitação ou chancela do Poder Público, o que irá provocar a cobrança exacional para expedição do respectivo alvará, como na taxa de funcionamento e localização, licenciamento ambiental ou mesmo licenciamento de veículo automotor, a fim de haja a tutela de bens como a organização e planejamento das cidades ou mesmo dos riscos e impactos ao meio ambiente.

2.3 EVOLUÇÃO DA INGERÊNCIA DO ESTADO NA ECONOMIA

Após analisarmos a prestação de serviços públicos e o exercício de poder de polícia como formas do Estado suprir necessidades públicas, passaremos agora ao exame de uma outra linha de ação estatal nesse mesmo fim, qual seja a intervenção no domínio econômico, o qual constitui área objeto de estudo da presente dissertação de mestrado.

Contudo, para se abordar tal ingerência é necessário antes discutirmos a evolução dessa intervenção num prisma histórico desde o Estado liberal, ao Estado do Bem-Estar Social e, por fim, até o conceito de neoliberalismo, apregoado e implementado em diversas nações no final do século XX, a fim de demonstrar a relação estatal com a economia, ora em processo de expansão, ora em processo de retração.

No Estado liberal, também denominado de Gendarme, percebe-se um distanciamento

da relação Estado e econômico. Na lição de Torres⁴⁴, a origem para o liberalismo encontra-se na presença de um Estado patrimonial com orçamentos calcados principalmente nos rendimentos da propriedade e patrimônio monárquicos, restando aos tributos um papel coadjuvante no que concerne à arrecadação pública.

Com mais precisão de conexão temática, Moncada⁴⁵ informa-nos que o modelo jurídico do Estado liberal do século XVIII é calcado em dois pressupostos principais: a separação absoluta entre direito público e direito privado; e o domínio da autonomia da vontade como princípio retor da atividade econômica, na forma da liberdade contratual.

Conforme assevera Smith⁴⁶, enquanto a exploração mercantil, para ser bem-sucedida, deveria ter por finalidade precípua a lucratividade, não se atentando para demais responsabilidades, ao Estado caberia preocupar-se com questões obstativas da busca da mesma. Ao Estado mínimo restariam apenas as preocupações básicas para a manutenção e garantia do status patrimonial particular.

Prega-se aqui, assim, um mínimo de intervenção no domínio econômico, o distanciamento estatal. Além disso, fala-se em direitos fundamentais de primeira dimensão⁴⁷, os quais correspondiam a abstenções e prestações negativas por parte do Estado. Tais direitos, conforme Bonavides⁴⁸, são os direitos da liberdade, os primeiros a constarem do instrumento normativo constitucional, a saber, os direitos civis e políticos, que em grande parte correspondem, por um prisma histórico, àquela fase inaugural do constitucionalismo do Ocidente.

Os direitos dessa dimensão, nas palavras de Nunes Júnior⁴⁹, correspondem a direitos que representavam uma ideologia de afastamento do Estado das relações individuais e sociais. O Estado deveria ser apenas o guardião das liberdades, permanecendo longe de qualquer interferência no relacionamento social. São as chamadas liberdades públicas negativas ou direitos negativos, pois exigem do Estado um comportamento omissivo, de abstenção.

O Estado deixa, com isso, a economia se regular pelas suas próprias leis, como a lei da

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

⁴⁵ MONCADA, Luis Cabral de Oliveira. **Direito econômico**. 3. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2006.

⁴⁶ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003. v. 2, p. 1038.

⁴⁷ A opção terminológica (e teórica) de geração de direitos é bastante problemática, já que a idéia das gerações sugere uma substituição de cada geração pela posterior enquanto que no âmbito que nos interessa nunca houve abolição dos direitos das anteriores "gerações" como indica claramente a Constituição brasileira de 1988 que incluiu indiscriminadamente direitos de todas as "gerações". (MARTINS, Leonardo; DIMOULIS, Dimitri. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. São Paulo: RT, 2007, p. 34)

⁴⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 517.

⁴⁹ NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 116.

oferta e procura, na crença de que a economia iria se auto-regular. Na concepção de Bonavides⁵⁰, pela doutrina liberal, o Estado foi sempre um fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, na moderna teoria constitucional como maior inimigo da liberdade.

Por outro lado, Magalhães⁵¹ leciona que no que se refere às atividades estatais, pregava-se que o Poder Público devia ofertar, somente, os serviços públicos que se prestados pela iniciativa privada poderia pôr em risco a segurança coletiva. Assim, o setor público ofertava serviços, como soberania, diplomacia, justiça, e segurança. Portanto, não estava preocupado com as condições sociais da população.

Essa forma de administração estatal, no magistério de Bonavides⁵², nasceu a partir das aspirações da burguesia que já não aceitava a intervenção estatal no mercado econômico através da política do mercantilismo. Os pensadores desse movimento defendiam a liberdade do homem perante o Estado. Desse modo o mercado passaria a ser regulado por suas próprias regras, pois acreditavam que o mercado livre da ingerência estatal funcionaria melhor.

Um ponto a ser destacado é que o liberalismo apresentou o posicionamento que o Estado deve ter em relação ao suprimento das necessidades públicas, definindo os serviços a serem prestados por ele, os quais seriam classificados como próprios, diretos e essenciais, tais como soberania, diplomacia, segurança e justiça⁵³.

Pela teoria liberal, essa indicação dos serviços a serem realizados, na realidade, supria uma demanda social por contra-partida à idéia de criação do Estado, pela Teoria do Contrato Social, que pregava o seu surgimento pela bilateralidade entre Poder Público e os particulares, onde aquele impõe a ordem, ao passo que os indivíduos renunciam parcela de seus direitos, propriedade e liberdades para se submeterem a tal ordem.

Com isso, surge a figura do Estado moderno, pós-revolução francesa, numa concepção de um ente que transcenda indivíduos e grupos e que esteja preocupado com o interesse público e o bem comum. Essa concepção conflita diametralmente com a idéia de um regime absolutista. Este estabelecia governos de homens e um Estado resumido a uma figura

⁵⁰ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 3. ed. Rio de Janeiro. FGV, 1972, p. 2.

⁵¹ MAGALHÃES, Thais Bernardes. **Extrafiscalidade ambiental: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente**. Dissertação de mestrado. Marília: 2007. Disponível em: <<http://www.unimar.br>>. Acesso em: 02.06.2013.

⁵² BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 232.

⁵³ No tocante à justiça, a universalização do acesso a ela visa primordialmente garantir um processo justo aos cidadãos independentemente dos limites territoriais do Estado ao qual esteja vinculado. É um procedimento, pois, que promove o exercício da cidadania pelos sujeitos de direito, garantindo o adequado respeito às normas jurídicas, à luz da concepção dos direitos humanos. (BONIFÁCIO, Artur Cortez. **O Direito Constitucional Internacional e a proteção dos Direitos Fundamentais**. Coleção Professor Gilmar Mendes. v. 8. 1. ed. São Paulo: Método, 2008)

simbólica e decorativa do monarca, como na experiência do rei francês Luis XIV.

A responsabilidade estatal e a idéia de Estado mínimo, na concepção liberal, fazia com que o mesmo agisse apenas numa esfera de obrigações com respeito a soberania, defesa, diplomacia e justiça. Ora, tais serviços dizem respeito a atuações privativas do Poder Público, não firmando, assim, inovações no campo obrigacional.

Por soberania compreende-se o poder de autogoverno, poder de fazer valer as decisões estatais e de não permitir ingerências externas. Já a diplomacia se expressa pelo poder de legação, um poder de se fazer representar perante outros Estados soberanos e organizações internacionais. Por fim, a atuação judicante adveio em virtude da substituição do sistema de vingança privada por um sistema de árbitros públicos, onde somente o Estado é competente para exercitar o *jus puniendi*, o que numa linguagem moderna estaria relacionada a privatividade no processar, julgar e punir, principalmente em questões relacionadas a direitos indisponíveis.

No campo tributário, o liberalismo invocou a necessidade de Estado de Direito e do princípio da legalidade como forma de limitação ao poder estatal. De acordo com Souza⁵⁴, o constitucionalismo dos séculos XVIII e XIX consagrou o princípio da indispensabilidade da aprovação dos tributos pelo poder legislativo, ou seja, o princípio da legalidade. De par disso, outros princípios foram se impondo também como garantias constitucionais.

Quanto à forma e característica da tributação à época do liberalismo, tendo em vista que o rol de serviços públicos prestados não era extenso, então a carga tributária não era tão elevada. No entanto, a exação não observava a regra principiológica do princípio da capacidade contributiva.

Por esta, no parecer de Bernardes⁵⁵, pode-se alcançar a justa repartição da carga tributária. Afasta-se políticas de interesses e aplica-se políticas fiscais justas, inerentes ao Estado de Direito. E, dessa forma, quem tem maiores condições econômicas (capacidade de contribuir) deve repassar parcela maior da sua riqueza para os cofres públicos, ao contrário de quem tem poucas condições de contribuir. Essa é a idéia de igualdade, que sendo observada, proporciona a justiça.

Dever-se-ia pagar mais tributo, nesse sentido, aquele que tivesse maior capacidade econômica. Ao passo que os que não a possuem devem pagar menos tributos diretos ou sequer

⁵⁴ SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Breve passeio pela história do direito brasileiro, passando pelos tributos**. Brasília: CFJ, 1999, p. 40.

⁵⁵ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7239. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

ser onerados. Portanto, como no contexto liberal a exação não observava a regra de capacidade contributiva, então a tributação era pesada aos mais pobres e leve aos mais ricos.

Ainda sobre a cláusula de capacidade contributiva, sustenta Carrazza⁵⁶ que esta hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo que quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um mecanismo eficaz para que se alcance a almejada justiça fiscal.

Apesar da crença nos valores apregoados pelo Estado liberal, como autoregulação, não-intervenção estatal no domínio econômico, autonomia das vontades e liberdade contratual, porém, no início do século XX essa crença foi questionada e relativizada.

Nesse momento houve uma aproximação do Estado para com a economia, em virtude da necessidade de mobilização da força produtiva das nações para o financiamento da beligerância, pelo advento das duas grandes guerras mundiais. Mas também, e principalmente, por causa da quebra da Bolsa de Valores de Nova York, em 1929, fazendo surgir o Estado do Bem-Estar Social, também denominado de *Welfare State*.

As expectativas do Estado de bem-estar, advindas no período pós 2ª Guerra Mundial, no ponto de vista de Braga Júnior e Nelson⁵⁷, trouxeram anseios de solidariedade, de distribuição justa de riqueza social, consolidando uma interseção entre as ordens econômica e social. Nessa conjuntura, percebe-se que a sociedade passou a buscar no sistema jurídico instrumentos de integração social.

A necessidade de aproximação estatal se deu em virtude da ineficácia dos mecanismos de auto-regência, com o conseqüente socorro estatal, financiamento público nas instituições financeiras privadas e o comando diretivo do segmento econômico pelo Estado, utilizando agora mecanismos de frenagem e monitoramento, com uma inserção e participação maior do Poder Público na economia.

Acerca da mudança dos mecanismos de auto-regência, Souza⁵⁸ lembra que o Estado contemporâneo é caracterizado como aquele que, mantendo os princípios de apoio ao poder

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 87.

⁵⁷ BRAGA JÚNIOR, Sérgio Alexandre de Moraes; NELSON, Aline Virgínia Medeiros. Democracia e Cultura no Planejamento do Desenvolvimento Urbano. **Revista Direito GV**, São Paulo 8(2), p. 407-426, Jul-Dez 2012.

⁵⁸ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Direito econômico**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 402.

econômico privado, embora o controlando e, para isto, muitas vezes tornando-se até mesmo concorrente ou substituto do empresário particular, avançou no sentido de apoiá-lo, estimulá-lo, de incitá-lo por processos protecionistas.

A política do *Welfare State* fez eclodir um processo de constitucionalização do Direito, com um avanço do Direito do Estado. Noutros termos, há uma expansão do Direito Público em direção às normas de Direito Privado.

Todavia, nos dizeres de Sarmiento⁵⁹, ainda que utilizemos a dicotomia direito público/direito privado originada no período iluminista, não mais se sustenta a asseveração de prevalência absoluta de qualquer das esferas. Ultrapassada a predominância do direito privado no paradigma liberal, e do direito público no período social, há atualmente uma equi-primordialidade entre os mesmos.

O fenômeno de constitucionalização do Direito reformulou até mesmo as teses clássicas de liberdade contratual, autonomia das vontades e normas facultativas e permissivas, tão típicas até então nas relações privadas. A partir de agora não mais se admite a expressão absoluta e inquestionável da autonomia das vontades como, no entendimento de Nabais⁶⁰, o princípio da livre disponibilidade (econômica) dos indivíduos implicando, por um lado, que a ordem jurídica garanta uma economia de mercado (ou privada) em que o processo econômico caiba primariamente à livre iniciativa individual.

Em matéria de constitucionalismo, Morais⁶¹ compreende que é inegável a afirmação de que a consolidação do Estado Social está conectada intimamente ao constitucionalismo contemporâneo, tendo como marcos históricos a Constituição Mexicana de 1917 e a Constituição de Weimer de 1919. Esse modelo diverge do postulado liberal, pois para este bastava garantir a paz social dos indivíduos livres e iguais para que seu papel restasse cumprido; já para o modelo do Bem-Estar, cabe ao Estado uma intervenção efetiva em diversos setores econômicos, sociais e culturais, no sentido de construir uma comunidade solidária, na qual cabe ao poder público a tarefa de produzir a incorporação dos grupos sociais aos benefícios da sociedade contemporânea.

A partir do *Welfare State* há o surgimento de uma segunda dimensão de direitos, onde o Estado passa a cumprir direitos prestacionais, de *status positivus*. Conclui Nunes Júnior⁶²,

⁵⁹ SARMENTO, Daniel. Os direitos fundamentais nos paradigmas liberal, social e pós-social. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Org.). **Crises e desafios da Constituição**: perspectivas críticas das teorias e práticas constitucionais brasileiras. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

⁶⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 205.

⁶¹ MORAIS, José Luis Bolzan de. **As crises do Estado e da Constituição e a transformação espacial dos direitos humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 30.

⁶² NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 116.

então, que tais direitos fundamentais são também denominados de direitos positivos, pois reclamam pela presença do Estado em ações voltadas à minoração dos problemas sociais.

Há agora uma preocupação com direitos sociais e coletivos, incluindo direitos trabalhistas, previdenciários, econômicos e culturais, com a conseqüente ampliação de serviços públicos. Isso provoca aumento da despesa pública, incremento da tributação para fazer face à despesa, criação de empresas públicas e, assim, uma maior aproximação e intervenção estatal na economia.

A postura abstencionista do Estado Liberal, conforme Ramos Filho⁶³, mostrou-se inadequada à solução dos problemas reais da sociedade, porquanto de tal comportamento estatal decorreu um contraste chocante, já que fortunas imensas se acumularam nas mãos dos dirigentes do poder econômico, tendo se acentuado ainda mais os desníveis sociais. Daí decorre a legitimidade da intervenção estatal na economia, pois tal atuação considera que os indivíduos são natural, social e economicamente desiguais e que necessitam, por conseguinte, um tratamento desigual, na justa medida de suas desigualdades, que possibilite a redução destas no plano jurídico. A atividade estatal interventiva, contudo, deve ser exercida com respeito aos princípios e fundamentos da ordem econômica. A intervenção estatal será legítima ou ilegítima, dependendo do respeito ou desrespeito às balizas constitucionais.

Corroborando com esse último ponto, Moncada⁶⁴ lembra que a ingerência estatal tem limites, porque se não tivesse, tornar-se-ia uma tirania, pois substituir a vontade do Estado à vontade dos particulares no domínio da atividade econômica estaria suprimindo a liberdade individual em nome da arbitrariedade dos poderes públicos.

Em contrapartida a ampliação da ação estatal no *Welfare State*, numa verdadeira política de bem-estar social e para legitimidade das obrigações impostas aos particulares, há o aumento da carga tributária, já que esta constitui principal fonte para o custeio da despesa. Entretanto, a despesa provocada pela política de bem-estar social foi antecedida de incrementos por causa de gastos advindos da beligerância e da ajuda estatal pelo advento do *Crash*.

Assim, para o fenômeno do *Welfare State* ser melhor compreendido, precisamos resgatar a conjuntura inicial de duas grandes guerras mundiais, que forçaram as nações a mobilizarem as suas atividades produtivas para o financiamento de guerra, além da quebra da Bolsa de Nova York, fazendo com que o Estado gastasse dinheiro público, injetando-o na

⁶³ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A intervenção do Estado no domínio econômico: limites e modalidades à luz do direito brasileiro. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Set / 2009, vol. 88, p. 60.

⁶⁴ MONCADA, Luis Cabral de Oliveira. **Direito econômico**. 3. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2006, p. 16.

economia, a fim de salvar as instituições financeiras e investidores no final da década de 20.

Para fins de legitimidade da arrecadação, portanto, houve uma ampliação do rol de serviços públicos ofertados a população, como a universalização do ensino, além da preocupação com direitos de segunda dimensão, demandando maior gasto pelo erário. Como consequência houve em expressivo aumento da carga tributária ante à política do *Welfare State*.

Além disso, a construção de um Estado como *Welfare State*, conforme leciona Morais⁶⁵, está ligada a um processo histórico marcado pela Revolução Industrial e de intensas modificações no transcurso da primeira metade do século XX e que ganha contornos definitivos após a Segunda Guerra Mundial. São os direitos relativos às relações de produção e seus reflexos, como a previdência e assistência social, transporte, salubridade pública e moradia que vão impulsionar a passagem do chamado Estado mínimo para o Estado Social de caráter intervencionista. No primeiro, cabia ao ente público tão-só assegurar o não-impedimento do livre desenvolvimento das relações sociais no âmbito do mercado caracterizado por vínculos intersubjetivos a partir de indivíduos formalmente livres e iguais. Já no segundo, este passa a assumir tarefas até então próprias ao espaço privado através de seu ator principal: o indivíduo.

A Revolução Francesa inovou na criação de um modelo liberal, já as grandes beligerâncias do século XX serviram de base para a configuração de um modelo *Welfare State*. Porém, a partir da segunda metade do século XX constata-se um outro tipo de relacionamento entre Estado e economia, o que se convencionou chamar de neoliberalismo⁶⁶, com um novo modelo de retração estatal.

A ação do Estado aqui passa de um processo de inchaço e expansão a um processo de redução, com um discurso de Estado mínimo, pregando privatização, terceirização e desestatização do setor público, com a venda de empresas públicas.

A tese de retorno à mínima intervenção estatal teve origem pelo modelo inglês de gestão governamental, chegando ao Brasil com as políticas públicas da Administração federal da década de 90, inclusive com a positivação do princípio da eficiência na norma constitucional, através da Emenda Constitucional (EC) n. 18/98.

Sobre a introdução expressa do princípio da eficiência à luz do contexto neoliberal,

⁶⁵ MORAIS, José Luis Bolzan de. **As crises do Estado e da Constituição e a transformação espacial dos direitos humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 35.

⁶⁶ No neoliberalismo o planejamento busca perpetuar a economia de mercado, e não acabar com ela. Trata-se de uma técnica de intervenção do Estado no domínio econômico, sem a qual o modelo capitalista não se sustenta. No capitalismo, ele é o coordenador das ações da economia de mercado. (CLARK, Giovanni. **O município em face do direito econômico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 189)

França⁶⁷ compreende que esta operou-se como uma tentativa de resposta às acusações de praxe contra a administração pública brasileira, tais como corrupção, nepotismo, baixa qualidade dos serviços públicos e estabilidade do servidor como mordomia. Assim, há respeito à eficiência quando a ação administrativa alcança materialmente suas finalidades lícitas e por vias lícitas. Quando o administrado sente-se atendido e satisfeito na resolução dos problemas que ininterruptamente leva à Administração.

O modelo neoliberal de distanciamento do Estado para com a economia apresenta inovações a medida que se admite a possibilidade de resquícios de monitoramento, com a criação das agências reguladoras, como autarquias especiais, em diversos segmentos econômicos como recursos hídricos, telecomunicações, petróleo, vigilância sanitária, saúde suplementar, aviação civil, indústria cinematográfica e energia elétrica.

Nesse sentido, o modelo neoliberal pode ser conceituado, segundo Gomes⁶⁸, como uma reconfiguração institucional do capitalismo, caracterizado pelo afastamento do Estado em relação à gestão de diversos setores da economia, num retorno aos pressupostos que formaram o Estado Liberal, tendo por escudo a globalização de políticas. Hodiernamente, fala-se num estágio pós-neoliberalismo, onde se procura reformular os aspectos que não deram certo no modelo neoliberal pensado inicialmente. Procura-se ajustar essa concepção de Estado às questões sociais e, principalmente, fixar um certo controle sobre a ordem econômica face às crises que este setor vem passando.

A partir do *Welfare State* cristaliza-se a ideia de que a livre iniciativa, embora seja um fundamento de Estado, porém ela não constitui um poder absoluto. Pelo contrário, a norma constitucional irá estabelecer os princípios limitadores dessa ordem econômica, trazendo restrições a livre iniciativa, fazendo com que ela cumpra uma função social, concretize bem jurídicos constitucionais e esteja a serviço do interesse público, sendo condicionada por este e não o contrário.

É possível afirmar, então, que a questão que envolve o Estado e o domínio econômico diz respeito a uma relação intimamente ligada ao progresso da nação, onde a ordem econômica deve ser pautada em postulados constitucionais, como os identificados no art. 170. Por tal dispositivo, há a tutela de categorias sociais contra leis capitalistas, visando evitar determinadas práticas nocivas à convivência harmônica, tanto de projeção econômica como social.

⁶⁷ FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Eficiência administrativa na Constituição Federal**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 220, abr./jun. 2000.

⁶⁸ GOMES, Carlos Roberto de Miranda. **Manual de Direito Financeiro e Finanças**. 3 ed. Natal: Publicações Jurídicas, 2006, p. 37.

O Estado, assim, possui um importante papel de intervenção na ordem social e econômica. Nos dizeres de Jaccoud⁶⁹, em relação à primeira, atua no sentido de poder proporcionar, através de políticas públicas, maior equidade, bem estar e justiça social. Já em relação à segunda, seu um papel intervencionista é ainda de maior relevância, uma vez que pode (e deve) interferir nas relações de mercado, norteando e disciplinando o atual modelo de desenvolvimento. Para tal, vale-se o Estado dos instrumentos do Direito.

De acordo com a diretriz constitucional, eleva-se a patamar principiológico norteador dessa seara a soberania nacional, defesa da propriedade privada, busca pelo pleno emprego, tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, redução das desigualdades sociais e regionais, defesa do consumidor e do meio ambiente e livre concorrência.

No tocante a esta, para Bastos⁷⁰ a ordem econômica consubstanciada na atual Constituição brasileira assumiu uma feição nitidamente capitalista, por estar fundada na propriedade privada dos meios de produção, na iniciativa privada e especialmente na livre concorrência, de um modo geral aceita em todos os países que não optaram por uma economia coletivizada.

Sobre a referida diretriz constitucional, Comparato⁷¹ assevera que a grande dificuldade nesse dispositivo reside no grau de sua aplicabilidade. Tratando-se de objetivos que vinculam, não só a atividade administrativa do Executivo, mas também a própria produção legislativa, é óbvio que o único Poder competente para impô-los é o Judiciário; mais precisamente o STF, que atua como intérprete último da Constituição. Ora, o Judiciário brasileiro não tem por tradição extrair conclusões concretas ou criar soluções novas, a partir de declarações legais de princípios. O raciocínio judicial costuma ser feito em termos formalistas, pela verificação exclusiva da competência para praticar os atos, o respeito às regras de procedimento e a existência de proibições expressas. Não vê o autor, por isso mesmo, muita força vinculante na declaração de princípios da ordem econômica constante desse art. 170.

Por outro lado, o Estatuto Básico tentou preservar a ordem econômica no caminho do fim maior do Estado, tanto pela busca de justiça social, como também de bem comum. Para tanto, o ente público apresenta-se na faceta de Estado Regulador e Estado Executor a fim de proceder a uma intervenção que atenda as necessidades públicas.

⁶⁹ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 3. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁷⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Dicionário de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 125.

⁷¹ COMPARATO, Fábio Konder. Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988, in **Revista do Direito Público**. São Paulo. vol. 23, n.º 93, 1993, p. 263.

Sobre a questão da justiça social, Frattari⁷² ensina-nos que a norma constitucional traçou as linhas gerais de um avançado projeto político de desenvolvimento nacional, a partir da compreensão de que a trajetória histórica da nação brasileira e de seu povo acumulou problemas relacionais e estruturais que precisam ser superados pelo desenvolvimento da própria democracia. Objetivou, com isso, construir um regime orientado para a consolidação de uma sociedade de bem-estar, fundada no pleno emprego e na justiça social.

Como Estado Regulador ele age expedindo normas, reprimindo o abuso do poder econômico, interferindo na iniciativa privada, controlando abastecimento e regulando preços. Nesse norte, o ente público pode instituir órgãos como o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), a fim de que, através de seus pareceres técnicos em processos de fusão de empresas, haja a proteção do consumidor da dominação do mercado por meio da formação de oligopólios e monopólios.

Ainda nesse contexto, o ente público pode estabelecer tabelamento de preços, visando o controle da inflação. Essa medida, porém, torna-se muitas vezes drástica ou anti-simpática aos segmentos econômicos, onde o governo dita os preços e impõe sanção ao seu descumprimento.

A norma constitucional do art. 170 estabelece, assim, restrições a serem levadas em conta no exercício da atividade econômica, para que não venha a ferir as próprias disposições constitucionais de tutela aos bens jurídicos de mais alto relevo, como o da livre iniciativa.

Numa perspectiva neoliberal, como fenômeno e linguagem atual, o Estado não deve intervir de forma direta na ordem econômica, o podendo fazer somente excepcionalmente. Por outro lado, sustenta Silva Neto⁷³ que, atualmente, pouco importa sobre qual espécie de sistema econômico será assentado o respectivo planejamento; seja em economias socializantes, seja naquelas onde é consagrada a regra de livre mercado. Não é relevante que a ideologia constitucionalmente adotada esteja influenciada pelas idéias liberais, neoliberais ou mesmo marxistas. A necessidade do planejamento econômico se impõe em qualquer sistema.

Em Ramos Filho⁷⁴ vemos que a ingerência econômica se divide em direta e indireta, sendo a primeira desdobrada em intervenção por participação e por absorção e a segunda, em intervenção por direção e por indução. A direta não é como agente normativo, mas como

⁷² FRATTARI, Rafael. O princípio da isonomia tributária e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro. **Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI**, Fortaleza-CE, 2010, p. 2909. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

⁷³ SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: LTr, 2001, p. 46.

⁷⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A intervenção do Estado no domínio econômico: limites e modalidades à luz do direito brasileiro. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Set / 2009, vol. 88, p. 60.

elemento de atuação no próprio processo econômico, materializando-se com o desempenho pelo Estado de atividades de natureza econômica, através de entidades administrativas. A direta pode ocorrer em concorrência com a iniciativa privada ou em caráter monopolizador de determinadas atividades econômicas. No primeiro caso, temos a chamada intervenção por participação e, no segundo, a denominada intervenção por absorção. Já na indireta ocorre quando o Estado adota medidas de caráter fiscalizador ou de estímulo/desestímulo relativamente às atividades desenvolvidas pelas empresas privadas ou mesmo públicas.

Acerca das modalidades de intervenção numa perspectiva macro e analisando a integração dos fenômenos tributários, Alves⁷⁵ escreve que no Estado Liberal os tributos eram cobrados com fins meramente arrecadatórios, sem intensa intervenção estatal na ordem econômica. Posteriormente, superada essa concepção, surge o Estado Social, como agente regulador e interventor na ordem privada e social. Nesse modelo houve um agigantamento das funções estatais. Se no Estado Liberal a atividade estatal se resumia em assegurar o exercício das liberdades individuais, no Estado Social são ofertados inúmeros serviços para satisfação das necessidades coletivas, o que demanda uma elevada carga tributária. Como contraponto a esse modelo, surge o Estado Neoliberal que tem como concepção a redução da máquina pública, diminuição de impostos, desregulamentação do mercado interno e sua abertura ao capital externo.

Como agente normativo, nos termos do art. 174 da Constituição, o Estado exercerá as funções de fiscalização, mediante exercício de seu poder de polícia, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Atuando como regulador, o Estado impõe mecanismos jurídicos de cunho preventivo e repressivo, especialmente aos particulares, visando evitar e/ou sanar possíveis condutas abusivas. Nesse sentido, com a utilização da lei, o Estado intervém na economia protegendo um segmento em relação a outro. Diferentemente do Estado liberal, onde este deixava a economia se regular pelas suas próprias leis, hodiernamente o Estado ao criar normas, como o Código de Defesa do Consumidor (CDC), acaba interferindo na economia.

Especificamente desta norma, nas relações consumeiristas há o reconhecimento do consumidor como a parte hipossuficiente e vulnerável, consagrando a responsabilidade civil objetiva e invertendo o ônus da prova.

Sobre a referida hipossuficiência, informa-nos Pinto⁷⁶ que na atual sociedade de

⁷⁵ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 101.

⁷⁶ Enquanto que, antigamente, vendedor e comprador poderiam barganhar livremente, até chegar a um consenso,

consumo em massa, a diferença de força entre o fornecedor e o consumidor tornou-se abissal. É nítida a condição de vulnerabilidade e hipossuficiência assumida pelo cidadão. Percebendo esta distorção da autonomia da vontade e liberdade de contratar por parte do particular, o legislador passou a interferir nas relações de consumo, elaborando normas protetivas ao consumidor. O símbolo-mor dessa codificação foi a elaboração do CDC, pois este traz diversos avanços, como a facilitação da defesa do consumidor através da inversão do ônus da prova, a responsabilidade objetiva do comerciante ou fornecedor pelos vícios e defeitos do produto ou serviço, proteção contra práticas abusivas e cláusulas iníquas.

Portanto, como Estado regulador, o ente público é responsável pelo funcionamento de mecanismos de prevenção e de normas de repressão às práticas que porventura possam vir a macular a harmonia social. Tal ingerência, nas conclusões de Bastos⁷⁷, é necessária, nos momentos de grande demanda, e nos momentos de crise, pois o Estado atua incentivando e instigando o mercado. É por isso que se tem, no nosso sistema, bem como na maior parte do mundo, o ente público como agente normativo e regulador da economia.

Já quanto ao Estado Executor, atuando como tal, o ente público age como exercente de atividades econômicas. Atuação esta diferente de regulador, onde apenas estabelece regras a serem observadas.

Assim, o Estado explora a atividade econômica pela estrutura de um órgão específico da Administração Pública Direta ou por meio de suas entidades empresariais, como pessoa jurídica de direito privado, na modalidade empresa pública, com capital integralmente público, e sociedade de economia mista, com capital público e privado, com predominância do primeiro.

A sociedade de economia mista é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito de voto pertençam em sua maioria ao ente político-administrativo ou à entidade da Administração Indireta, na definição de Fonseca⁷⁸.

Numa perspectiva neoliberal, o processo de participação dessas empresas no domínio econômico é excepcional. Com isso, a presença delas ocorre apenas quando a necessidade,

atualmente tal possibilidade praticamente inexistente. Os conglomerados empresariais passam a adotar contratos padronizados, com condições e cláusulas pré-elaboradas, sem que o consumidor possa alterá-las de maneira substancial. Enquanto que a empresa de grande porte não precisa contratar com um consumidor determinado, devido à grande procura por seus serviços, a mesma opção não cabe ao cidadão, que não pode simplesmente prescindir do consumo de determinados bens. (PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. **Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI**, Fortaleza-CE, 2010, p. 4385. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012)

⁷⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 258.

⁷⁸ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247.

interesse, ordem ou segurança pública assim exigirem.

O Estado intervêm diretamente na qualidade de Estado empresário, nesse sentido, executando atividades econômicas ou prestando serviços públicos, comprometendo-se com a atividade produtiva. Como outrora dito, podem ocorrer dois tipos de exploração da atividade econômica: direta e indireta, onde na primeira, o Estado pode explorar a atividade econômica por intermédio de um de seus órgãos internos.

A intervenção direta existe, conforme assevera Moncada⁷⁹, quando é o próprio Estado que assume o papel agente produtivo, criando empresas públicas ou atuando através delas. A intervenção indireta ocorre quando as empresas privadas, mistas ou mesmo públicas virem a sua atividade ser objeto de medidas de caráter fiscalizador, na função de polícia, ou de estímulo, na função de fomento.

O ente público, assim, estaria intervindo diretamente através, por exemplo, do serviço de restaurante popular a cargo de uma Secretaria especializada. A atividade de comércio e especialmente de manipulação de alimentos não é atividade própria do Estado, mas sim uma atividade gerida pela iniciativa privada. Contudo, tal atividade justifica-se pela ação de assistência social em favor das pessoas mais pobres.

O Estado cria uma pessoa jurídica específica, na exploração indireta, com deveres destinados à efetivação de atividades mercantis, como no caso das sociedades de economia mista e empresas públicas, as quais são empresas autônomas, com personalidade jurídica própria, que não se confundem com o Estado, mas são por este geridas. Nesse caso, o Estado intervém indiretamente através destas empresas, que, por sua vez, atuam de forma direta no mesmo.

A intervenção estatal no domínio econômico, portanto, é regulada por parâmetros constitucionais, onde a Lei Maior irá prever certas circunstâncias em que o ente público terá autorização para atuar diretamente numa esfera que compete, naturalmente, à gestão privada. O objetivo, então, é a de evitar e coibir práticas que derivem ou incidam no abuso de poder econômico, como nas práticas que tenham por fim a majoração arbitrária dos lucros, a dominação dos mercados ou mesmo a eliminação da concorrência.

A norma constitucional, com isso, delimita as regras em relação à exploração direta de atividades econômicas pelo Estado, onde ressalvados os casos previstos no próprio ordenamento jurídico, ela somente será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

⁷⁹ MONCADA, Luis Cabral de Oliveira. **Direito econômico**. 3. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2006, p 36-37.

A referida ressalva se justifica tendo em vista que há uma repartição das competências entre os entes federativos e a regra neoliberal do Estado não explorar atividade econômica, o podendo fazer apenas por via de exceção. Já quanto ao chamado relevante interesse coletivo, é importante mencionar que o mesmo constitui conceito jurídico indeterminado, abrindo uma margem de discricionariedade para ser trabalhada pelo governo.

Finalizando a discussão acerca da ingerência econômica podemos ainda consolidar dois aspectos importantes. Primeiro, na concepção de Arruda⁸⁰, no Brasil, por muito tempo os entes públicos buscaram o bem estar coletivo, prestando diretamente os serviços públicos. Hodiernamente, ao lado desse modelo, procuram o implemento do bem comum, através de outras medidas que estimulam ou reprimem comportamentos do particular para atingimento dos valores protegidos.

E a intervenção estatal na ordem econômica e social, basicamente ocorre de três formas, no ponto de vista de Magalhães⁸¹. Na modalidade de absorção, quando há o monopólio sobre algum segmento econômico. Já na forma de participação, o Estado se coloca em pé de igualdade com o particular para com ele concorrer no mercado. De outro lado, na intervenção sobre a forma de direção e indução o ente estatal age regulando e incentivando ou desincentivando condutas econômicas.

Além das modalidades de intervenção estatal no domínio econômico já mencionadas, com participação direta das entidades empresariais, poder normativo, tabelamento de preços e medidas de combate ao abuso do poder econômico, podemos ainda citar, dentre outras, a forma do financiamento público, a fixação da taxa de juros e, principalmente, a tributação.

Fala-se em ingerência por financiamento público através da concessão de linhas de crédito, com taxas de juros reduzidas, por agências de fomento, onde o Estado brasileiro, ao injetar dinheiro público no setor econômico, acaba por estimulá-lo.

Tais taxas diferenciadas são em relação às praticadas no mercado. É o caso das linhas ofertadas pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), do financiamento imobiliário pela Caixa Econômica Federal (CEF) e da aplicação de recursos públicos voltados para programas de financiamento do setor produtivo da região nordeste, uma das mais carentes do país, pelo Banco do Nordeste.

Já quanto à fixação da taxa de juros, esta repercute na economia pelo fato de que o

⁸⁰ ARRUDA, Angelo. **Administração pública e tributação**: A extrafiscalidade como instrumento de política pública de inclusão social no âmbito municipal. Santa Cruz do Sul: Universidade de Santa Cruz do Sul, 2007, p. 112-118.

⁸¹ MAGANHINI, Thais Bernardes. **Extrafiscalidade ambiental**: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente. Dissertação de mestrado. Marília: 2007. Disponível em: <<http://www.unimar.br>>. Acesso em: 02.06.2013.

governo, ao estabelecer oficialmente o referido percentual, acaba por favorecer as instituições financeiras que poderão cobrar taxas maiores na concessão de empréstimos. Por outro lado, tal aumento poderá gerar a inibição da tomada de crédito, reduzindo o número de prestações ofertadas ao consumidor. Pode, inclusive, evitar ou reduzir o endividamento das famílias.

Por fim, há de se mencionar a tributação, objeto da presente dissertação, como elemento indutor do domínio econômico, sendo o mesmo mais bem detalhado no tópico seguinte. Essa relação será explanada a partir do aparato conceitual e a evolução histórica desse fenômeno.

2.4 TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO ECONÔMICA

Após vermos a relação entre a definição das necessidades públicas e as linhas de ação estatal para o seu suprimento, inclusive utilizando-se da intervenção no domínio econômico, faz-se necessário estabelecer um referencial teórico sobre a classificação dos tributos no universo das receitas públicas, já que o tributo pode servir de ferramenta para o manejo da atividade econômica, principalmente por meio de normas indutoras.

Tal referencial teórico será baseado numa linguagem publicista emergente, especialmente do Direito Financeiro, a fim de que possamos constatar as fontes de arrecadação para o erário e o posicionamento que o ingresso de impostos, taxas e contribuições ocupa no orçamento⁸² do ente público. Todavia, para uma melhor compreensão da matéria partiremos da análise histórica da tributação, na busca da exata noção da evolução da concepção da exação, ao longo dos séculos.

Tributo provém do latim, tributum, i, participio passado do verbo tribuere, cujos tempos primitivos são: tribui, tributum, que tem, dentre outros significados, conforme Souza⁸³, o de distribuir, dividir ou repartir entre as tribos.

⁸² O orçamento é considerado instrumento do planejamento público. Necessário se faz observar que este orçamento (planejamento) deve produzir mudanças significativas no plano social, não podendo ser interpretado unicamente no sentido de equacionar a receita e a despesa. Como o orçamento deve ser formado principalmente pela contribuição (pagamento) de tributos pelo contribuinte, salienta-se aqui a necessidade da comunidade conhecer este orçamento e dele participar, tanto na sua elaboração quanto na efetiva aplicação do mesmo. Através dos orçamentos públicos é que se decidem onde os recursos públicos devem ser aplicados. A participação do cidadão na elaboração do orçamento é fator importante no planejamento estatal. Com isto, é possível definir as prioridades de investimentos no município onde mora aquele cidadão, contando com a participação e colaboração deste, no processo de elaboração e aprovação do orçamento de seu município. (RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 8. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013)

⁸³ SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Breve passeio pela história do direito brasileiro, passando pelos tributos**. Brasília: CFJ, 1999, p. 16.

Mesmo nas formas mais rudimentares de organização, constituídos de forma legal ou não, conforme entendimento de Baleeiro⁸⁴, os governos sempre financiaram seus gastos através de cinco meios: realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doação voluntárias; recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; exigem coativamente tributos ou penalidades; tomam ou forçam empréstimos; e fabricam dinheiro metálico ou de papel.

Pode-se perceber a presença dos tributos já na Antiguidade, através principalmente da cobrança na forma de dízimos, dádivas dadas aos príncipes e extorsões. Tais modalidades serão detalhadas a seguir, apesar de existirem outras espécies de obrigações dos particulares em favor do ente público.

Os registros a respeito da cobrança de tributos ou impostos são muito antigos. De acordo com Bordin⁸⁵, as escritas cuneiformes dos sumérios já os citavam, há mais de 40 séculos. Os textos bíblicos fazem inúmeras referências aos coletores de impostos, da mesma forma que em registros egípcios, romanos, gregos e povos do Oriente, na Antiguidade.

A origem do imposto, na lição de Ferreira⁸⁶, remonta a tempos que se perderam no pretérito da humanidade. Historiadores, em diversas épocas, procuraram registrar, ao descreverem costumes das civilizações, os seus sistemas tributários. Aos habitantes dos antigos impérios que povoaram as regiões dos rios Tigre e Eufrates, há mais de quatro mil anos, tributava-se 10% sobre a produção, além da quota de contribuição de cada um às despesas do Estado, devida por todas as camadas sociais.

A gênese do tributo, de acordo com o magistério de Balthazar⁸⁷, confunde-se com as origens da própria história do homem em seu viver social. Podemos afirmar que o início da atividade tributária dos grupos humanos situa-se nos mais remotos tempos. E, por falta de documentos antigos, não há como determinar quando surgiram as primeiras normas sobre tributos. Com a formação dos grupos sociais, em face da sedentarização das tribos, o homem sentiu a necessidade de formar fundos financeiros, arrecadados de todos os membros da comunidade para atender às necessidades coletivas.

Quanto aos dízimos como forma de tributação, inicialmente, constata-se uma vinculação da religião ao Estado nas primeiras civilizações, a exemplo da egípcia, na região mesopotâmica, onde seu Estado era unitário, com governo centralizado e teocrático. Isso

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 109.

⁸⁵ BORDIN, Luis Carlos Vitali. **História da Tributação**. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda/RS/DRPE/DEE, ano 9, n° 37, 2003.

⁸⁶ FERREIRA, Benedito. **A história da tributação no Brasil: causas e efeitos**. Brasília: 1984, p. 14.

⁸⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 19.

significava que o indivíduo ao pagar os seus dízimos perante a autoridade religiosa estava, assim, agindo para quitar suas obrigações estatais.

Trazendo essa imposição para os dias atuais, verifica-se uma incompatibilidade dessa cobrança com o regime republicano e o moderno Estado Democrático de Direito, em virtude do seu aspecto laico, na forma dissociada entre ente público e religião. No que se refere à forma republicana, há uma incompatibilidade desta com o ideal de Estado Confessional.

Ainda sobre o Estado Constitucional Democrático, assevera Canotilho⁸⁸ que ele pressupõe a legitimação do poder, visando-se o respeito à ordem constitucional, entendendo-se esta como fruto da soberania popular. Tem-se, assim, a idéia de que o poder político deriva do poder dos cidadãos, sendo que o elemento democrático não é tido apenas para travar o poder da Administração Pública, mas também para conferir a legitimidade deste poder. Se quisermos um Estado constitucional assente em fundamentos não metafísicos, temos de distinguir claramente duas coisas: uma é a legitimidade do direito, dos direitos fundamentais e do processo de legislação no sistema jurídico; outra é a da legitimidade de uma ordem de domínio e da legitimação do exercício do poder político.

Apesar da cláusula de laicidade característica do Estado Constitucional Democrático, por outro lado, o ente público não deve criar barreiras ao desenvolvimento das religiões, tendo em vista que as mesmas, via de regra, buscam a fraternidade, socialização e convivência comunitária face ao modo de vida capitalista individualista.

Nesse sentido, o art. 150 da Constituição prevê a imunidade tributária, ou seja, a não-incidência constitucional exacional com respeito a impostos a templo de qualquer culto sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades.

No tocante a exigência de tributo na forma das extorsões, a mesma decorria de imposição do governo do povo vencedor ao povo vencido em virtude das reparações de guerra. A exemplo da experiência romana com a expansão do Império, onde procedia-se saque de ouro, prata e bronze em favor do governo central. Hoje as extorsões não mais se classificam como tributos, mas como uma espécie a parte das receitas públicas derivadas.

Corroborando com esse entendimento, Baleeiro⁸⁹ escreve que as extorsões foram a acepção mais primitiva de que o tributo se revestiu, como as reparações de guerra, por consistirem a imposição do vencedor ao vencido, que devia pagá-la porque estava à mercê do

⁸⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 94.

⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 158.

que o subjugará pelas armas. Representavam, além da aquisição de divisas, um símbolo da submissão do fraco ao poderoso.

Acerca desse tipo de tributação e dessa fase da história da humanidade, entende Balthazar⁹⁰ que no Império Romano eram exigidos impostos, valores correntes e soldados das cidades conquistadas. Com o passar dos anos o Império foi crescendo e para fazer frente as suas despesas o Direito Tributário foi evoluindo até serem exigidos da população novos tipos de impostos, como por exemplo: (a) per capita (por indivíduo); (b) territorial, 10% como dízimo para o Estado e 10% como dízimo para os templos dos deuses cultuados, que era exigido parte em colheita e parte em dinheiro; (c) sobre produtos industrializados ou consumo, aplicado sobre a venda de produtos ou mercadorias; (d) sobre heranças, a vintena, que era exigida sobre heranças e legados, na proporção de um em cada vinte; (e) sobre rendimentos ou lucros; (f) sobre indústrias e profissões. Com o passar dos anos os imperadores romanos arbitrariamente foram exigindo cada vez mais tipos de impostos diferentes com alíquotas cada vez mais insuportáveis aos contribuintes. Desta forma, este foi um dos motivos para o declínio do Império Romano, que acabou esfacelado pelas nações que o compunham, com um mergulho e retorno ao barbarismo.

Quanto às dádivas dadas aos príncipes, essa prática era muito comum na Antiguidade, porém ainda hoje algumas monarquias ainda permitem essa modalidade. Por ela, o casamento real é financiado pelo povo na forma dos tributos.

Esse período da história da humanidade é sintetizado na visão de Moraes⁹¹ quando o mesmo relata que nas comunidades primitivas o tributo era destinado à satisfação das necessidades e dependia dos caprichos do rei, que o exigia de seus súditos pela força e com arbitrariedade. Além disso, para ele, a atividade financeira do Estado era parasitária e não era exigido apenas in pecunia (moeda ou dinheiro), mas abrangia também os outros tipos de prestações, quais sejam: in natura ou in specie, in labore.

Na Idade Média a tributação pode ser vista tendo como pano de fundo a derrocada dos grandes impérios e a repartição destes em pequenos feudos, onde cada feudo representava um Estado onde o senhor feudal era considerado como o chefe. Os vassallos que se utilizavam da terra, mediante autorização de seu dono, em troca pagavam contribuições que eram tidas como tributos, na forma de parcela da produção obtida da exploração da terra.

No período feudal, em que as terras do reino estavam nas mãos de reis, nobres e

⁹⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 20.

⁹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Igreja, na perspectiva de Pereira⁹², estes as arrendavam a pobres camponeses que, em troca, deviam trabalhar parte da semana para o senhor feudal. O rei dependia muito dos barões feudais, em especial porque eles arrecadavam os tributos. O direito de tributar era adquirido pelos nobres que pagavam ao monarca pelo direito de seu exercício. Pela tributação, o camponês adquiria o direito de explorar a terra. A nobreza estava dispensada de pagar tributos, posto que, de acordo com o pensamento medieval, já prestava grandes favores ao reino ao fornecer exércitos para sua defesa. Da mesma forma, o clero não pagava tributos por desempenhar missão espiritual e educativa, esta limitada aos jovens da nobreza.

De tão altas essas contribuições e com a dívida do vassalo perante o senhor feudal, existia até a possibilidade do trabalho escravo e da prisão por dívidas. Durante a Idade Média existia também a cobrança de tributos pela circulação de mercadorias no feudo, seja na entrada ou na saída deste, a título de imposto de importação e de exportação, respectivamente.

Sobre esse período, Balthazar⁹³ conclui que na Idade Média, os tributos não eram pagos a um Estado, mas sim a uma pessoa, o senhor feudal, perdendo, desta maneira, o caráter fiscal. Porém, é com o aparecimento dos Estados Nacionais que começamos a ter uma noção de tributo mais aproximado da atualidade. O rei, porém, não separava suas riquezas das do erário público. Os tributos eram cobrados de acordo com os interesses do governante e não do Estado.

Com o fim do feudalismo e o advento da Idade Moderna, há o ressurgimento dos Estados nacionais. Os monarcas, exercendo a atividade de liderança estatal, representavam o Estado de forma simbólica e decorativa, sem o compromisso com o interesse público de prestação de serviços públicos ou de realização de obras. Assim, toda a tributação advinda aos cofres estatais era para fazer frente à despesa da Corte, sem contra-prestação direta ao povo.

Contudo, a noção moderna de Estado, para Pereira⁹⁴, surge com o renascimento, momento a partir do qual faz sentido falar-se em cidadania. Antes, o indivíduo pagava ao chefe, ao rei para obter segurança e paz. No Estado constitucional hodierno, o tributo deriva de uma ordenação legal, sendo expressamente autorizado pela Constituição e decorrente da própria soberania do Estado. Ainda que se vislumbrem tentativas ou inclinações nas sociedades antigas visando alguma justiça fiscal, a realidade é que essa aspiração somente é encampada de forma expressa, como um objetivo fundamental, pelo Estado moderno.

Essa ordenação legal ainda não era uma realidade na França do Rei Luis XIV. Isso

⁹² PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Moderna, 1999, p. 7-9.

⁹³ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 20.

⁹⁴ PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Moderna, 1999, p. 13.

porque imperava a lógica de inobservância de legalidade e igualdade, tendo em vista que o ônus de pagar imposto recaía sobre o povo, ao passo que o clero deveria meramente rezar e a nobreza lutar pela pátria. Assim, os ricos e aqueles que tinham o poder político ficavam isentos de tributo, enquanto que ao povo recaíam onerosas obrigações.

Dois fatos marcaram profundas mudanças na ordem econômica e política. Primeiramente, a expansão marítima no início do século XVI, com as grandes navegações e a procura de novas rotas comerciais. Além do fortalecimento da classe burguesa, agora forte detentora de poder econômico. Com a Revolução Francesa, no final do século XVIII, buscava-se a igualdade em diversos aspectos, inclusive em matéria de direitos políticos. Isso porque a burguesia, que detinha poder econômico, também buscava partilhar poder político juntamente com clero e nobreza. Surge, assim, o Estado de Direito a fim de combater o absolutismo político vigente até então.

Acerca da referida igualdade, conforme sustenta Derzi⁹⁵, com a formação do Estado moderno e a superação do feudalismo, a nova ordem econômica capitalista que se inicia tem seu ponto alto no século XVIII. Locke, Rousseau e Montesquieu ofereceram postulados teóricos e doutrinários convenientes ao momento histórico da nova ordem, aproveitados pelos revolucionários franceses e norte-americanos. O princípio da igualdade vem expresso na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e surge como reação a um sistema de privilégios e discriminações. Assim, a busca da igualdade material é ponto fundamental da democracia contemporânea, visando propiciar idênticas condições sociais, culturais e econômicas para o desenvolvimento de todas as pessoas. A igualdade, portanto, pressupõe efetivar as oportunidades para que todos exerçam a cidadania em sua plenitude.

Na Idade Contemporânea há a introdução de um novo conceito de tributo, agora com a idéia de honrosa contribuição. Idéia esta principalmente difundida na Europa, onde o cidadão deveria pagar o tributo de forma justa. O que representava o direito subjetivo ao pagamento de tributo justo.

Nesse mesmo entendimento Nogueira⁹⁶ lembra que agora o tributo assume características de uma imposição destinada a custear os próprios direitos que o Estado assegura. Noutras palavras, ele passa a ser um dever fundamental. Em virtude disto e por estar embasado no poder que emana do povo, a imposição tributária começa a ser reconhecida, além da sua dimensão de dever, como um direito do povo o qual apenas é exercido pelo

⁹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

⁹⁶ NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 173.

Estado, já havendo inclusive discussão sobre o tributo como um direito humano de terceira ou quarta dimensão.

Sobre a (in)aplicação dessa noção de honrosa contribuição no Brasil, Godoy⁹⁷ destaca que o atual sistema tributário brasileiro é profundamente injusto, gravando pesadamente os assalariados e consumidores e estorvando, com repetidas exigências regulamentares, a vida dos pequenos estabelecimentos. Ao mesmo tempo em que deixa virtualmente isentas as grandes fortunas e as grandes empresas, pois repassa aos consumidores toda a carga tributária, enquanto grandes fortunas ficam imunes.

Todavia, a arrecadação de tributos não é prática a ser repelida, mas enaltecida pela sociedade. Para Setenta⁹⁸, o ato de pagar o tributo deve estar sempre atrelado ao objetivo maior do bem comum causando no contribuinte satisfação no fato de contribuir em benefício da sociedade em que vive. As disparidades da realidade tributária brasileira não retiram do tributo seu caráter nobre e essencial. Entretanto, o Sistema Tributário Nacional prescinde de mudanças na busca de uma tributação justa e eficiente e a população clama pelo acesso aos direitos fundamentais garantidos na Constituição. Desta forma, o atual Sistema padece de graves injustiças e distorções e necessita de uma ampla reforma. A mudança depende de uma decisão política daqueles que elegemos como nossos representantes, portanto depende de nós.

Há, assim, na Idade Contemporânea a introdução da terminologia *contribuição* para suavizar a expressão *imposto*. Porém, trata-se de mero eufemismo, pois ambas expressões são espécies do gênero tributo. Ou seja, ambas têm a natureza de prestação pecuniária compulsória.

Através do Estado de Direito, fruto da Revolução Francesa, e da Carta Magna de 1215 do Rei João Sem Terra, a idéia de normativismo, em matéria tributária, se espalha na maioria dos países do mundo. Portanto, no tocante à legalidade essa não é uma inovação da Idade Contemporânea. A inovação, nesse período, foi simplesmente da idéia de honrosa contribuição.

Acerca da influência da Revolução Francesa em matéria tributária, Balthazar⁹⁹ conclui que a ideia de tributo e, sobretudo, de impostos consolidou-se após a Revolução Francesa, com a sequente distinção entre o patrimônio do governante e o erário público, surgindo daí a noção do Orçamento Público. Todavia, o Direito Tributário apenas veio a surgir como disciplina jurídica no Estado Moderno, ou seja, com o estabelecimento do Estado de Direito,

⁹⁷ GODOY, José Eduardo Pimentel de. **As Reformas Tributárias na História do Brasil**. Brasília: ESAF, 2002.

⁹⁸ SETENTA, Aline Maron. **Tributação: O Fenômeno Jurídico e a Realidade**. O Periódico, v. 9, Dez. 2007.

⁹⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 19.

regulando as relações entre o Poder Público e o contribuinte.

Agora a tributação não fica ao arbítrio do monarca, mas, pelo princípio da legalidade, a carga tributária é majorada apenas com a aprovação do povo, por meio de seus representantes no Poder. Ganhando força, assim, a figura do Parlamento. Segundo Lacombe¹⁰⁰, esse princípio é um dos princípios fundamentais do Estado de Direito, sendo à luz deste conceito que tal princípio vem sendo estudado e desenvolvido.

Nessa perspectiva mundial chegamos ao século XX com um processo de internacionalização do Direito e, principalmente, com a codificação da legislação tributária, especificamente na década de 20, através do ordenamento germânico.

O Direito Tributário, como disciplina jurídica, conforme assevera Balthazar¹⁰¹, é de nascimento recente. É comum situar no Código Tributário alemão, organizado por Eno Becker, o início de um verdadeiro sistema tributário. Foi só em 1919 que Becker, juiz alemão, compilou a primeira codificação de normas fiscais, por solicitação do Governo Federal. Criou-se, desta forma, pela primeira vez, uma base normativa organizada sobre o assunto. Com o novo código, instituíram-se os fundamentos de uma nova disciplina jurídica.

Com o formato da codificação há um processo de organização, em um único documento, das normas gerais desse ramo publicista e a criação de um sistema tributário nacional, com a consagração das limitações ao poder de tributar, por meio do estabelecimento de princípios e imunidades.

No que se refere à organização do poder de tributar, Becker¹⁰² lembra que este poder não é um poder *sui generis* que teria características próprias e específicas. Ele é pura e simplesmente uma das manifestações do Poder estatal. Já para Carrazza¹⁰³, no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há que se falar em poder tributário, incontrastável e absoluto, mas, tão-somente, em competência tributária, de forma regrada e disciplinada pelo Direito. É sobre tal disciplina que haverá o fenômeno da codificação como aperfeiçoamento do ramo jurídico, inclusive com respeito aos parâmetros constitucionais.

A análise das normas constitucionais revela o efetivo objeto do Direito Tributário: no parecer de Carvalho¹⁰⁴, trata-se de uma sistematização que visa à proteção do contribuinte contra o poder estatal de invasão e de subtração de parcela da esfera patrimonial particular

¹⁰⁰ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 9.

¹⁰¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 22-23.

¹⁰² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 239.

¹⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 481.

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 16

para o abastecimento do erário e o cumprimento do interesse público. Essa natureza do direito tributário é aferida, principalmente, a partir dos princípios gerais que norteiam a função fiscal do Estado, direcionando a atividade de instituir, arrecadar e fiscalizar tributos, mediante a imposição de limites diretos ao exercício da competência tributária.

O processo de codificação proporcionou um desimpedimento da evolução desse ramo do Direito, haja vista que com a codificação há o surgimento e/ou a consolidação de princípios jurídicos, além da difusão ordenada destes e de seu crescente ajuste. São, assim, vantagens em comparação com o uso das leis esparsas. Estas, muitas vezes, de difícil conhecimento e obtenção pelos interessados. Não permitindo uma visão panorâmica do Direito, ao contrário da codificação que traz normas gerais.

Sobre tais princípios, estes são enunciado lógico, implícito ou explícito, que, na concepção de Carrazza¹⁰⁵, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

No tocante aos princípios tributários, escreve Moraes¹⁰⁶ que estes constituem as verdades básicas, iniciais, tidas como certas nesse campo específico do direito. Tais verdades iniciais servem de apoio ou alicerce para a compreensão das demais ou até do próprio sistema tributário, seja engravado no Estatuto Básico ou mesmo na legislação infraconstitucional.

A codificação das normas tributárias, com base na lição de Thomazini¹⁰⁷, removeu os inconvenientes da legislação fragmentária, com a exclusão de normas conflitantes, ambíguas, prolixas e desnecessárias. Além disso, propiciou maior segurança e facilidade na observância e aplicação das normas fiscais; aproximou e coordenou os textos que se interligam para a formação desse sistema jurídico, representando o último estágio da condensação desse ramo, unificando os princípios já utilizados na Administração, oferecendo melhores possibilidades de controle e aperfeiçoamento na jurisprudência dos tribunais, jurisdições administrativas, doutrina e ensino jurídico.

Passemos agora a análise da evolução da tributação no Brasil. Inicialmente, observando as interações fiscais realizadas no período colonial, as quais estavam intimamente ligadas aos ciclos econômicos, como pode-se ver no ciclo da extração do pau-brasil e dos minérios, e ainda com a possibilidade de cobrança das chamadas dadas aos príncipes,

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 35.

¹⁰⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 83.

¹⁰⁷ THOMAZINI, Ana Paula Nickel. **A Codificação do Direito Administrativo**. Disponível em: <http://www.viajus.com.br> Acesso em: 02.06.2013.

como outrora já mencionado.

Existe controvérsia com relação à origem de um Direito Tributário brasileiro. Nas palavras de Balthazar¹⁰⁸, uma corrente de autores afirma que ele só começou a partir de 1822, período em que foi elaborada uma legislação fiscal no Brasil, adaptada à realidade local, mas mantendo as características da normatividade lusitana. Antes da independência, o direito positivo aplicado era o direito português, legislado conforme ditames das cortes de Lisboa. No entanto, não há como negar a existência de um conjunto normativo no Brasil desde os primórdios do século XVI, com os tributos aplicados pela coroa portuguesa em seu território. Portanto, as raízes dessa ramificação são encontradas nas normas lusitanas vigentes na época do descobrimento, em virtude das leis fiscais aplicadas no Brasil, emanadas de Portugal.

A gênese da cobrança de tributos no Brasil, assim, deve ser entendida a partir de uma leitura da conjuntura do tipo de colonização para exploração que nos foi submetida. Além da incidência da legislação portuguesa, por meio das imposições advindas das Ordenações Manuelinas, Filipinas e Afonsinas.

Outro momento importante foi a Inconfidência Mineira, que representou uma revolta do povo brasileiro em virtude da ausência de contra-prestação da metrópole portuguesa face à cobrança do quinto, correspondente a 20%, e da derrama, com um adicional de 10% da exploração de recursos naturais.

Acerca do quinto, Balthazar¹⁰⁹ informa-nos que a partir da exploração do pau-brasil, entre 1526 e 1532, começou a ser cobrado o primeiro tributo no Brasil, na forma do quinto, o qual foi instituído pela Coroa portuguesa, detentora do monopólio de exploração das riquezas encontradas em nosso território. Com alíquota fixa de 20%, esse quinto foi o ponto de partida da tributação aqui, adaptado as condições e circunstâncias da época. Era exigido dos produtos extraídos das colônias portuguesas.

Assim, na história do Brasil, em sua condição de colônia lusitana, conforme Palhares¹¹⁰, fomos submetidos a um sistema tributário com características feudais, no qual havia impostos comuns, divididos em quintos, cobrados sobre as atividades mineradoras, e os dízimos, sobre a agricultura e a pesca, tanto na importação quanto na exportação; e extraordinários, de caráter provisório, que recebiam o nome de derrama e finta, sendo esta última destinada ao custeio de obras ou serviços gerais e aquela destinada a cobrir o déficit do

¹⁰⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 31-22.

¹⁰⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

¹¹⁰ PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários** – Uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004, p. 10.

orçamento, como volume estimado de receitas. Estes tributos recebiam a denominação de tributos privados do rei, que não excluía a tributação interna.

Acerca desse período, leciona Rosa Júnior¹¹¹ que a colonização brasileira, na seara exacional, foi marcada pela importação legislativa de Lisboa e pela ausência de sistematização das normas sobre o tema. Não existia um sistema tributário durante o período colonial, consequência de um colonialismo impeditivo do desenvolvimento da indústria e do comércio. O modelo produtivo baseado na indústria extrativista não fomentava a existência de um sistema tributário. Permitia apenas a instituição de tributos esparsos, desencadeados, tão somente com o propósito de alavancar fundos para a Coroa. Assim eram os direitos régios (incidentes sobre a importação), os quintos e os dízimos (incidentes sobre a extração), todos eles tributos cobrados de forma desorganizada e destituída de planos orçamentários, não sendo possível falar em sistema, apenas em tributos avulsos.

Era estabelecido um regime de opressão. Nessa direção, Balthazar¹¹² entende que durante todo período colonial, o Brasil sofreu grande exploração de suas riquezas, servindo para a Coroa portuguesa como uma importante fonte de renda para equilíbrio de sua balança comercial. Durante este período foram exigidos diversos tipos de impostos sobre os produtos explorados e produzidos, inclusive de metais preciosos e produção de açúcar e couro. Até mesmo sobre a utilização de mão de obra escrava era realizada a cobrança de impostos.

Essa forma de opressão, na forma de alta carga da metrópole colonizadora às suas colônias, ensejou inúmeros movimentos, revoltas, revoluções e processos de independência de antigas colônias em todo o mundo. Tal opressão era instigada também pela pouca ou mesmo pela ausência total de contra-prestação da metrópole.

Na experiência brasileira, a resposta a essa pouca contra-partida ou mesmo omissão de ação por parte da Coroa foi a vinda da Família Real para o Brasil. Essa vinda também foi motivada em virtude da Coroa estar fugindo, na época, da expansão do domínio napoleônico em efervescência na Europa.

A vinda de D. João VI para o Brasil foi, com isso, um marco importante do histórico dos tributos aqui. De acordo com Ferreira¹¹³, abriram-se os portos ao comércio com nações amigas, promoveu-se a construção de novos portos, melhoraram-se os existentes, fomentou-se a indústria e o comércio interno e externo. Em matéria fiscal, embora tenha sido benéfica para o Brasil como um todo, tal vinda não representou nenhum alívio para os contribuintes, sendo

¹¹¹ FANUCCHI, Fabio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

¹¹² BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

¹¹³ FERREIRA, Benedito. **A história da tributação no Brasil: causas e efeitos**. Brasília: 1984, p. 14.

mantidos os impostos existentes e sobrecarregada mais ainda a carga. Como a receita não conseguia ultrapassar a casa dos 4 mil contos de réis, através do recém criado Banco do Brasil, tivemos o início do endividamento interno e externo em que nos encontramos até hoje.

Assim, tal vinda provocou um aumento considerável da carga tributária a fim de fazer frente à nova despesa gerada, com a reestruturação de algumas cidades, como o Rio de Janeiro, tendo em vista que se diversificaram os serviços, além da tomada de obras como a construção do Jardim Botânico e a criação do Banco do Brasil, este já mencionado.

A política tributária durante o Brasil imperial, que durou de 1808 até 1889, desde a vinda da família real lusitana até a proclamação da república, nos dizeres de Balthazar¹¹⁴, se assemelhou ao Período Colonial em alguns aspectos, principalmente em relação aos impostos de importação, que eram alterados conforme as necessidades e anseios protecionistas da Coroa. Desde modo, a citada política durante este período estava extremamente preocupada em garantir os interesses dos detentores do poder econômico, os cafeicultores em especial, do que o desenvolvimento da economia nacional.

Com a transferência da família real portuguesa para o Brasil, surgiu a necessidade do aumento de impostos para suprir as necessidades da corte. Na perspectiva de Fanucchi¹¹⁵, um desses impostos foi criado com o nome de sisa dos bens de raiz. Com alíquota de 10%, eram tributadas as transferências de bens imóveis por compra e venda, inclusive por troca. Além disso, foi criado o imposto sobre sucessões com alíquotas de até 20%.

Na conjuntura do século XIX e no início do século XX constatam-se diversas mudanças no cenário político, institucional e jurídico que refletiram em alterações nas normas fiscais, com a ampliação do rol de hipóteses de incidência tributária e instituição de novos fatos econômicos geradores de exação.

Dentre essas mudanças no cenário político, institucional e jurídico, podemos mencionar a título de principais eventos e marcos regulatórios, a Independência (1822), a instituição da República (1889), a outorga (1824, 1937, 1967 e 1969) e a promulgação de Constituições (1891, 1934, 1946 e 1988).

Essas mudanças indicaram a incorporação de direitos fundamentais, limitadores do poder estatal, a exemplo da primeira, segunda e terceira dimensão¹¹⁶ de direitos, com a

¹¹⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

¹¹⁵ FANUCCHI, Fabio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

¹¹⁶ A exemplificação dos direitos fundamentais acentua o caráter dialógico entre a constituição e a realidade social. Se as normas constitucionais estão em constante interação com a realidade, para se adequarem às transformações produzidas, os direitos não podem ser taxativamente numerados, sob pena de sofrerem envelhecimento normativo e perderem eficácia. (AGRA, Walber de Moura. **Manual de Direito Constitucional**. São Paulo: RT, 2002, p. 229)

previsão, respectivamente, dos direitos individuais, coletivos e difusos¹¹⁷.

Todavia, o constitucionalismo brasileiro passou também por períodos de profunda depressão e declínio, com anormalidades e instabilidades no plano institucional, imposições anti-democráticas da norma constitucional e suspensão de direitos e garantias fundamentais, a exemplo do Estado Sítio, no chamado Estado Novo em 1937, e na instalação da ditadura militar no início da década de 60.

No tocante à Independência, após a sua proclamação se instituiu no Brasil, segundo Balthazar¹¹⁸, o chamado Estado Fiscal, que tem como característica um novo perfil de receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, e principalmente nos tributos. Passando os tributos a serem cobrados não mais de forma transitória, quando eram vinculados a necessidades conjunturais, e sim permanente.

Ainda quanto a esse momento pós-Independência, Rosa Júnior¹¹⁹ lembra que em 1835 foi concedida às Províncias a necessária autonomia financeira, a qual possibilitou-lhes fontes próprias de receitas tributárias, distintas das do poder central, cabendo-lhes, ainda, definir os tributos de seus respectivos Municípios. Ressalte-se, no entanto, que os impostos que podiam ser objeto de disciplina legislativa pelas Províncias não podiam prejudicar as imposições gerais do Estado. O sistema tributário constante na Carta de 1824 era de natureza flexível porque se limitava a enunciar alguns princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário que, no entanto, desfrutava, quanto à matéria remanescente, de ampla liberdade para a instituição de tributos.

O início de uma efetiva sistematização do Direito Tributário brasileiro ocorreu a partir da Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965. Conforme ensina-nos Balthazar¹²⁰, através de uma profunda reforma tributária realizada pelo constitucionalismo brasileiro, foi proporcionado ao direito pátrio um sistema fiscal moderno, enxuto e eficiente. Abstraída a questão ideológica que fundamentou esta reforma realizada pelo governo ditatorial militar, pode-se dizer que foi somente a partir desta data que passamos a contar com um Direito Tributário. Entendido como um ramo do direito público que engloba as normas e institutos que regulamentam a relação jurídica que se estabelece entre o Estado e o particular no que concerne à atividade de cobrança da receita pública derivada identificada como tributo.

¹¹⁷ Buscando uma melhor forma de ensinar, o autor fez uma relação entre as três gerações de direitos e garantias fundamentais e o lema da Revolução Francesa, onde os de primeira geração seriam os relativos à liberdade os de segunda, os relacionados à igualdade e os de terceira, à fraternidade (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 57)

¹¹⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

¹¹⁹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 233.

¹²⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 23.

Ainda sob a égide da Constituição Democrática de 1946, portanto, surge o Anteprojeto de Sistema Tributário Nacional e a EC n. 18/65. Esses foram os marcos que desembocaram, em 1966, na criação do CTN, a partir da instituição da Lei n. 5.172/66.

Assim, foi somente com o advento da Lei n. 5.172/66 que se instituiu no Brasil o CTN, representando a nossa primeira codificação de normas tributárias. Antes a temática era tratada em leis esparsas, o que dificultava o estudo, a compreensão e a aplicação dessas regras, como outrora já mencionado.

Sobre esse processo de codificação das normas fiscais, assevera Martins¹²¹ que o Direito Tributário brasileiro principiou a ganhar consistência sistêmica a partir da referida emenda. Anteriormente, apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva no concernente a alguns tributos, o certo é que faltava arcabouço capaz de harmonizar as diversas necessidades dos diversos entes com competência para tributar. Os conflitos se sucediam, as garantias se diluíam em casuísmos surgidos da melancólica vocação da Federação brasileira em transformar os governantes em criadores de despesas úteis e inúteis a serem, apenas após sua projeção, cobertas pelas receitas fiscais.

Os abusos e ilegalidades geravam choques contínuos, com soluções penosas, quando não se consagrava o arbítrio e a impunidade, pelas poucas forças dos contribuintes em enfrentar os Erários, levando suas divergências às barras dos tribunais. Os pagadores de tributos, sem fôlego ou recursos para as grandes discussões judiciais, recolhiam o injusto. Por outro lado, a própria lentidão da justiça dificultava aos poderes impositivos a cobrança judicial dos tributos legais em atraso ou sonegados, criando-se área de permanente e generalizada insatisfação. A tudo se acrescia o fato de que, à falta de um sistema constitucional tributário, os problemas se multiplicavam para contínuo desassossego entre fiscais e contribuintes, abrindo-se campo fértil aos ajustes entre eles, à margem do interesse nacional e de uma máquina fiscalizadora ainda não modernizada¹²².

A codificação em 1966 se deu por meio de quorum de lei ordinária, aprovada com apenas maioria simples do Parlamento. Nas palavras de Colnago¹²³, o CTN é uma lei ordinária da década de 60, tendo sido recepcionada, pelas consecutivas ordens constitucionais supervenientes, como lei complementar, posição que ocupa hoje em decorrência do art. 146, III, da Constituição. Logo, tendo em vista tal recepção, os dispositivos do Código devem ser

¹²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A evolução do sistema tributário no Brasil. In: **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, n° 8, São Paulo: RT, Fev / 2011, p. 215.

¹²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. A evolução do sistema tributário no Brasil. In: **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, n° 8, São Paulo: RT, Fev / 2011, p. 215.

¹²³ COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A natureza jurídica tributária das contribuições para o seguro DPVAT. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 51, p. 57, Jul / 2003, p. 57.

interpretados de acordo com a Constituição, e não o inverso, sob pena de se subverter a própria hierarquia normativa do sistema jurídico.

A Lei 5.172, assim, foi recepcionada pela Constituição de 1988 com status de lei complementar, tendo em vista que trata sobre normas gerais de direito tributário, além da primeira parte estabelecer o chamado sistema tributário nacional.

Dispondo sobre normas gerais dessa ramificação, o CTN versa sobre diversos institutos, a exemplo de fato gerador, obrigação principal, obrigação acessória, sujeito ativo, sujeito passivo, responsabilidade, solidariedade, capacidade, domicílio¹²⁴, dívida ativa e crédito tributário.

Apesar de ainda válido, o CTN precisa ser lido a partir da verificação das alterações sofridas com o advento da Constituição de 1988. Isso porque esta promoveu processos de aglutinação e desmembramento, como no caso do ICMS e do ITBI, respectivamente. Além disso, podemos perceber a extinção e criação de novos tributos, a exemplo, respectivamente, do IVV, contribuições sociais, IGF e IPVA¹²⁵.

Outra questão a ser colocada nessa comparação é que, diferentemente do CTN/66, a Constituição de 1988 agrupou os tributos, especialmente os impostos, à luz da autoridade impositiva, em federais (art. 153), estaduais (art. 155) e municipais (art. 156). O CTN, por sua vez, os agrupou conforme o fato gerador econômico, assim entendidos como tributos incidentes sobre comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação, e impostos especiais, nestes incluindo os sobre venda a varejo e os extraordinários de guerra.

Essa classificação empreendida pelo CTN é criticável, pois, conforme ensina-nos Amaro¹²⁶, existem espécies tributárias que não se enquadram como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, o que teria sido legalmente reconhecido pelo art. 217, do CTN, quando reconhece outros tipos tributários. Desta forma, é insuficiente o critério do art. 4º do Código, devendo-se adotar a concepção tetrapartida.

¹²⁴ As pessoas naturais são domiciliadas em suas habituais residências ou, subsidiariamente, no local habitual de suas atividades. As pessoas jurídicas de Direito Privado têm domicílio em suas respectivas sedes ou, relativamente a atos ou fatos que dão origem às obrigações tributárias, o de cada estabelecimento de per se. As pessoas jurídicas de Direito Público têm domicílio em qualquer de suas repartições no território do ente tributante. Há ainda a regra do lugar da situação dos bens, variante do aformismo *forum rei sitae*, quando o tributo recai sobre bens imóveis, e a regra do lugar dos fatos e dos atos (*loci*). E dá-se ao administrador do poder-dever de recusar a eleição do domicílio de difícil acesso em favor da fiscalização e da arrecadação tributária (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 712)

¹²⁵ O IPVA surgiu no Brasil no ano de 1985, com a Emenda Constitucional 27 que o incluiu na Constituição de 1967 (a qual sofreu alterações pela EC 1/69), sendo, portanto, um dos mais recentes impostos criado no sistema tributário nacional. (HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 444)

¹²⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 38.

Portanto, apesar das inúmeras modificações, o Código permanece ainda em vigor. Entretanto, é importante analisá-lo sempre à luz da norma constitucional, a fim de checar a sua compatibilidade com as disposições do Estatuto Básico.

Após estudarmos sobre a evolução da exação no Brasil e no mundo, podemos dividir as fases da tributação em três principais momentos: (a) fase inicial marcada pela arbitrariedade; (b) fase intermediária com foco na não-observância do regime de igualdade; (c) fase atual intitulada de povos livres.

A arbitrariedade marcou a tributação principalmente na Antiguidade e no período clássico, em virtude da ausência de critérios legais para a exigência da exação, com a cobrança dos tributos conforme a necessidade de partilha das despesas públicas e imposição da carga ao bel prazer do monarca.

Sobre a questão da arbitrariedade, Setenta¹²⁷ lembra que mesmo antes do surgimento do Estado na sua concepção moderna, a tributação já era fundamental às sociedades organizadas. As primeiras imposições tributárias, entretanto, possuíam o estigma da arbitrariedade e da injustiça e assim permaneceram até fins da Idade Média. A história de Robin Hood um personagem mítico inglês, ilustra bem a época em que os aldeões da Europa feudal eram massacrados pelos coletores de impostos e o herói era aclamado por roubar o dinheiro arrecadado e devolver ao povo. Assim, somente após a Revolução Francesa e o advento do Estado moderno, é que se lançaram as bases do Estado Democrático de Direito e a arrecadação passou a ter uma significação próxima à atual.

A segunda fase da tributação é caracterizada pela inobservância da cláusula de igualdade. Essa fase pode ser vista da Idade Média à Idade Moderna, tendo em vista a isenção de tributos dada ao clero e à nobreza, no regime de absolutismo político.

Tal inobservância é incabível nos sistemas fiscais hodiernos. Passemos agora a abordar detalhadamente esse não-cabimento à luz dos parâmetros constitucionais. Inicialmente, essa fase é refutada, tendo em vista que, como forma de limitação ao poder estatal de tributar, na atualidade consagra-se o princípio da capacidade contributiva.

Por ele, sempre que possível, os tributos, principalmente os impostos diretos, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Resguardando, assim, a proteção a um mínimo existencial.

A fixação deste mínimo vital variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. Nas conclusões de Costa¹²⁸, o problema é tormentoso, pois concerne à

¹²⁷ SETENTA, Aline Maron. Tributação: O Fenômeno Jurídico e a Realidade. **O Periódico**, v. 9, Dez. 2007.

¹²⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 15.

decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputarem necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família.

Ao contrastar capacidade contributiva com o princípio da igualdade, Passari¹²⁹ compreende a primeira como a aptidão do indivíduo, enquanto sujeito passivo de uma obrigação cujo objeto é o pagamento do tributo, de suportar a carga tributária, sem que o cumprimento desta obrigação prejudique suas condições mínimas de existência, tenha efeitos confiscatórios ou prejudique o trabalho e a livre iniciativa. Ele entende o princípio da igualdade como a exigência de não se fazer discriminações arbitrárias, tratando-se os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual na medida de sua desigualdade, sendo que o que determinará quem é igual ou desigual será um critério previsto constitucionalmente e que tenha pertinência com a finalidade eleita para fazer a discriminação.

Nesse sentido, a Constituição revela ao cidadão a premissa da igualdade formal. Nessa direção, para Gurgel¹³⁰, todos são iguais perante a lei, sem distinção, com tendência à neutralidade, conforme o ar. 5º. Essa concepção do princípio de modo linear retira o substrato material da dignidade e favorece a ascensão das diferenças sociais, visto que os grupos minoritários precisam de maior atenção do governo para com o apoio das políticas públicas.

O princípio da igualdade é um princípio fundamental na ordem constitucional brasileira. Com base no parecer de Ávila¹³¹, isso em virtude da posição hierárquica que lhe é atribuída, embora abstrata e relativamente, pela Constituição e pela função de suporte axiológico e semântico que exerce com relação aos outros princípios constitucionais sobre os quais atua. O princípio da isonomia é principalmente direcionado ao legislador, procurando evitar a edição de normas que o violem. Como princípio que é, a igualdade pode ser objeto de restrição nos casos em que a tributação tiver por finalidade a realização de um fim diverso do tratamento igualitário. Embora permitida, essa restrição obedece a pressupostos e a limites, podendo ser feita desde que, além de razoável, seja proporcional e não excessiva quanto aos princípios constitucionais.

Assim, a lei tributária deve ser igual para todas as pessoas que se encontram nas

¹²⁹ PASSARI, Alessandro Antônio. A natureza da capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, 2010, vol. 93, p. 11.

¹³⁰ GURGEL, Yara Maria Pereira. **Direitos humanos, princípio da igualdade e não discriminação**: sua aplicação às relações de trabalho. São Paulo: Ltr, 2010.

¹³¹ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. *In*: TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 407-408.

mesmas condições ou circunstâncias. No ponto de vista de Moraes¹³², esse princípio exige ônus iguais para condições iguais. A igualdade diante do imposto implica em generalidade, alcançando todos que se encontram nas mesmas condições, e em uniformidade, onde pessoas em idênticas situações devem ser tratadas igualmente. A existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias. Dessa forma, o princípio da igualdade jurídica tributária admite a divisão dos contribuintes em classes ou categorias, desde que feita com o devido critério, observadas determinadas normas decorrentes do próprio princípio. A classificação em diversas categorias deve ter uma razão de ser e deve excluir toda discriminação arbitrária. Em caso de desigualdade de condições, a lei tributária deve oferecer tratamento desigual para as respectivas situações diferentes.

As finanças dos dias atuais têm como característica, segundo Alves¹³³, a preocupação com a condição pessoal do contribuinte, ou seja, personalização do imposto, uma vez que o Estado deixou de tributar a todos de forma igual, para levar em consideração a peculiaridade de cada indivíduo. Tornando mais justa a tributação, uma vez que cada cidadão passou a pagar os tributos de acordo com sua capacidade contributiva. O Estado por muito tempo valeu-se de meios arbitrários para obtenção das receitas necessárias a sua manutenção. Nos dias atuais o poder de tributar sofre diversas limitações, isso decorreu da necessidade de se encontrar um ponto de equilíbrio entre o direito de propriedade do cidadão e o poder estatal de retirar os recursos necessários ao atingimento de seus fins, pois os tributos não podem lesar o cidadão em seu direito de propriedade.

Em nome dessa igualdade, portanto, veda-se às esferas de governo instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Uma última questão a ser colocada é quanto à relação entre igualdade e capacidade contributiva, e a aplicação deste especialmente aos impostos diretos. Isso porque, na compreensão de Cassone¹³⁴, indireto é o imposto que comporta, na operação, dualidade de pessoas: contribuinte de direito, aquele que é responsável pelo pagamento do tributo, também

¹³² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 117-118.

¹³³ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 101.

¹³⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 56.

denominado de sujeito passivo direto; e contribuinte de fato, aquele que efetivamente suporta o ônus do imposto, também denominado de sujeito passivo indireto. Esse fenômeno da transferência do ônus do tributo é também conhecido como transladação ou repercussão. Com isso, há uma dificuldade da identificação do contribuinte e mensuração da capacidade contributiva daquele que adquire mercadoria ou a tomada de serviço, se a tributação no caso foi embutida.

Há falha para revelar os tributos indiretos, como no caso do ICMS brasileiro: para Carvalho¹³⁵, o contribuinte, nestes tipos de tributos, não tem a preocupação (ao menos diretamente) com o passo final da arrecadação, a saber, arcar com a sua incidência e cumprir com a obrigação tributária. Isso não aconteceria com um tributo direto, como um imposto sobre a propriedade de veículos, visto que, neste caso, o contribuinte irá arcar diretamente com a obrigação e com o efeito psicológico da cobrança individualizada, não sendo ela de forma diluída como nos tributos indiretos.

Como última fase da tributação, denominada de povos livres, há a necessidade de aprovação da exação por parâmetros constitucionais para a manipulação da mesma. Assim, a mobilidade da carga está atrelada à chancela do povo, especialmente para instituição de novo tributo ou sua majoração.

Como outrora já dito, em regimes de democracia indireta¹³⁶, são os representantes do povo no Poder, especialmente no Parlamento, que decidem, por meio de leis em sentido estrito, a imposição de novos deveres jurídicos. Assim, há na atualidade uma linguagem de legalidade¹³⁷ e igualdade a fim de que se desenvolva a ação fiscal estatal.

Um ponto a ser destacado na discussão sobre legalidade na fase povos livres é trazido por Silva¹³⁸ quando o mesmo enfatiza que o comando normativo da norma tributária há de ser extraído do respectivo conjunto de leis vigentes num determinado ordenamento em

¹³⁵ CARVALHO, André Castro. Heurísticas e vieses nas finanças públicas e no direito tributário Delineamentos de uma abordagem behaviorista no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 99, p. 161, Jul. 2011.

¹³⁶ Não há democracia sem participação. De sorte que a participação aponta para as forças sociais que vitalizam a democracia e lhe assinam o grau de eficácia e legitimidade no quadro social das relações de poder, bem como a extensão e abrangência desse fenômeno político numa sociedade repartida em classes ou em distintas esferas e categorias de interesses. (BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa**: por um Direito Constitucional de luta e resistência por uma Nova Hermenêutica por uma repolitização da legitimidade, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 51)

¹³⁷ Acerca do princípio da legalidade, é a existência de norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites e objetivos na relação interpessoal, competindo ao Poder Judiciário, na interpretação da lei, quando diante do conflito de interesse, fazer valer a vontade concreta desta. Se a interpretação foi boa ou ruim, a questão continua no campo do relativismo da lei, ela apenas precisa existir. (PEREIRA, Erick Wilson. **Direito Eleitoral**: interpretação e aplicação das normas constitucionais-eleitorais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 85)

¹³⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011.

certo momento. Resume-se, pois, numa formulação descritiva, racional e integrativa dos diversos atos normativos validamente editados para a disciplina de uma determinada obrigação tributária. Nele, residem, in abstracto, a prescrição de todos os elementos constitutivos da obrigação tributária imputável à ocorrência do correlato fato gerador, a saber, seus sujeitos, ativo e passivo, seu objeto e seus elementos acidentais ou operacionais, tais como vencimento, local e forma de cobrança e pagamento. A riqueza do conteúdo do comando normativo da norma tributária recomenda, para o seu estudo teórico e sistemático, sua subdivisão em diversos critérios ou aspectos, cada um deles responsável pelo estabelecimento dos elementos essenciais e acidentais da obrigação tributária, dentre os quais destacam-se: o critério subjetivo, o critério quantitativo, e o critério operacional, este último fracionado nos aspectos temporal, espacial e modal.

Após estudarmos o histórico e o norte tomado atualmente pela exação, necessário se faz agora analisar a tributação a partir da demarcação do campo conceitual da receita pública, enquadrando esta como a entrada de recursos financeiros ao erário de forma definitiva e não-restituível. Assim, nem tudo que ingressa aos cofres públicos pode ser classificado como receita pública.

A receita pública não pode ser confundida com o chamado ingresso público, também denominado de movimento de caixa. Isso porque este representa as entradas provisórias e restituíveis, a exemplo dos depósitos financeiros em processo licitatório, os quais buscam averiguar a capacidade econômica dos participantes de uma licitação, principalmente quando esta envolver uma obra de grande monta financeira, contudo no final do certame esses valores são devolvidos aos seus legítimos titulares.

O ingresso de dinheiro aos cofres públicos caracteriza o que se denomina de entrada, conforme esse seja definitivo ou provisório. Porém, no magistério de Harada¹³⁹, receita pública designa o ingresso de dinheiro ao Tesouro, de forma não-restituível, para atendimento de suas finalidades. Identifica-se, então, que o conceito de receita pública não se confunde como entrada, pois nem todo dinheiro que adentra aos cofres públicos constitui receita pública, contudo todo recurso que ingressa caracteriza entrada. A receita pública, assim, é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu valor, como elemento novo e positivo.

Outra modalidade de ingresso público corresponde ao empréstimo compulsório, que embora tendo natureza tributária, porém espera-se que o governo devolva o dinheiro

¹³⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 35.

arrecadado aos cidadãos, a exemplo do que ocorreu no Governo Collor. Apesar de que esta devolução acabou sendo discutida judicialmente porque o governo não considerou a inflação do período, as trocas de moeda e a correção monetária, o que fez a restituição ser objeto de litígio judicial para fins de atualização.

Os empréstimos públicos são também classificados como movimento de caixa. De caráter não tributário, por isso não obrigatórios, os mesmos dizem respeito aos papéis ou títulos da dívida pública que o governo negocia e aliena, por meio das instituições financeiras, a fim de se capitalizar, remunerando em aplicações a médio e longo prazo com rendimentos diferenciados.

Portanto, considerando receita pública apenas as entradas de recursos financeiros ao erário de forma definitiva e não-restituível, passemos agora a análise da sua classificação. A receita pública pode ser vista no aspecto legal e no aspecto doutrinário

A primeira é estabelecida pela Lei n. 4.320/64 com a divisão da receita pública em receita corrente e receita de capital. As correntes não geram qualquer incremento patrimonial para o governo, como o pagamento de seus servidores e aposentados, além da aquisição de material de consumo. Já as de capital constituem receita para atender uma despesa de investimento, a qual gera reflexos positivos no patrimônio do governo, aumentando-o, como na aquisição de um imóvel.

Noutras palavras, a referida classificação pode ser feita por categoria econômica, onde denominam-se receitas correntes os recursos recebidos de outras pessoas jurídicas de direito público ou privado, destinadas a atender despesas geradas pela manutenção do órgão a que o orçamento¹⁴⁰ está ligado.

Já as receitas de capital são provenientes de empréstimos, de venda de bens do patrimônio público, do pagamento, pelos devedores, de empréstimos realizados pelo órgão público, bem como de transferências recebidas de outros entes federados, com objetivo de investimentos.

Há, ainda, a classificação das receitas por fontes de recursos, pela qual as receitas correntes e as de capital são subdivididas em fontes de recursos, onde quase todo o recurso para cobrir o gasto do ente público é originário das fontes de recursos das receitas correntes. Em muitos Municípios a transferência corrente é a principal forma de entrada de dinheiro no caixa da Prefeitura, suplantando em muito a receita de impostos municipais.

¹⁴⁰ O orçamento é considerado o ato pelo qual o poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em Lei. (BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 397)

As receitas correntes, nesse sentido, podem ser subdivididas em receita tributária, de contribuições e patrimonial. A primeira é originária de impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme a competência tributária, dos entes político-administrativos, definida pela Constituição Federal. Já a receita de contribuições é decorrente de contribuições, como a contribuição de empregadores e trabalhadores para seguridade social. Por fim, a última é havida da utilização de bens imóveis pertencentes ao órgão público, de rendimentos de valores mobiliários, como títulos de rendas e receitas derivadas do patrimônio como juros bancários.

Além disso, há a receita agropecuária, receita industrial, receita de serviços (decorrente das atividades de prestação de serviços, como comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços recreativos e culturais), transferências correntes (recebidas de outra pessoa jurídica de direito público ou privado, independentemente de contraprestações diretas de bens ou serviços, podendo ocorrer em nível intragovernamental ou intergovernamental, assim como recebidos de instituições privadas, do exterior e de pessoas) e outras receitas correntes, como multas e juros de mora, indenizações e restituições, receita da dívida ativa e receitas diversas.

Quanto às receitas de capital, estas podem ser subdivididas em operações de crédito (decorrentes da colocação de títulos públicos ou de empréstimos obtidos em entidades estatais ou com agentes financeiros internos ou externos), alienação de bens (proveniente da alienação de bens imóveis e móveis pertencentes ao órgão público), amortização de empréstimos (advindas do pagamento de empréstimos concedidos pelo Poder Público, sendo obtida com o retorno de recursos que haviam sido emprestados), transferências de capital (as quais correspondem àquelas apresentadas em transferências correntes, salvo no que se refere à sua destinação, pois as receitas de capital, em sua aplicação, devem ser destinadas obrigatoriamente a gastos de capital com investimentos ou inversões financeiras) e outras receitas de capital (as que não atendem às especificações anteriores, devendo ser empregado apenas no caso de impossibilidade de utilização das demais rubricas).

A clássica divisão das receitas públicas em correntes e de capital advem da previsão legal. Passemos, agora, a análise da classificação doutrinária destas. Advinda do parecer abalizado dos especialistas na seara, encontramos uma divisão das receitas quanto à periodicidade e quanto à origem desses recursos.

Componente principal das entradas ou ingressos que são as quantias recebidas pelos cofres públicos, a receita pública é classificada em extraordinária e ordinária. Conforme

Baleeiro¹⁴¹, a receita ordinária subdivide-se em: a) Receitas Ordinárias ou de Economia Privada ou ainda de Direito Privado; b) Receitas Derivadas, ou de Economia Pública, ou, ainda, de Direito Público. As receitas derivadas que são arrecadadas mediante a utilização do constrangimento legal subdividem-se em: impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições parafiscais.

Quanto à periodicidade, as receitas públicas podem ser ordinárias ou extraordinárias. As primeiras são havidas mediante a regular atividade fiscal, como o produto da arrecadação da maioria dos impostos. Já as últimas são obtidas mediante a ocorrência de determinados eventos ou condições, anormalidades e turbulências no plano institucional.

Corroborando com esse entendimento, Harada¹⁴² leciona que a classificação da receita se dá quanto ao critério regularidade em ordinárias e extraordinárias. As primeiras são aquelas que ingressam, com habitualidade, no patrimônio público, por meio do desenvolvimento da atividade financeira do Estado. Já as segundas são auferidas em caráter excepcional e temporário, em função de determinadas situações, como nos impostos extraordinários de guerra que somente poderão ser arrecadados pelo governo federal quando decretada a guerra externa, durante o período de beligerância e até cinco anos após declarada a paz, nos termos do art. 154, II da Constituição.

Quanto à origem, as receitas públicas podem ser divididas em originárias, derivadas e transferidas. As primeiras são percebidas em virtude da exploração dos próprios bens, patrimônio e serviços estatais, além das receitas advindas da liberalidade dos particulares.

As originárias podem ser subdivididas em receitas a título contratual e a título gratuito. As primeiras são havidas em virtude da atividade empresarial, agrícola ou industrial do Estado. Este aqui é remunerado por meio de preço público, como na locação de bem imóvel seu ou nos dividendos percebidos dos lucros auferidos por empresa pública, onde os valores arrecadados serão contabilizados como receita originária a título contratual ou negocial.

As receitas originárias patrimoniais são geradas pelo patrimônio estatal, dividindo-se este em mobiliário e imobiliário, sendo o primeiro composto de títulos representativos de crédito e de ações que representam parte do capital de empresas. Conforme destaca Harada¹⁴³, esses valores mobiliários rendem juros ou dividendos. As rendas do patrimônio imobiliário são constituídas, por exemplo, por foros de terreno de marinha, laudêmios e taxas de ocupação dos terrenos da marinha.

¹⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 110-111.

¹⁴² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 35.

¹⁴³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 39, 47.

Já as de título gratuito são percebidas em virtude da liberalidade dos particulares, através de doações ao Estado, consideradas como as operações de transferência não onerosas, ou pela herança jacente, nos termos dos arts. 1.819 e 1.822 do Código Civil.

Diferentemente das receitas originárias, as derivadas são havidas em virtude da exploração dos bens particulares, fruto do patrimônio privado dos súditos. Tais receitas podem ser subdividas em decorrência do poder penal, do poder fiscal ou por extorsões.

As receitas derivadas correspondem às provenientes do poder de constrição sobre o patrimônio ou renda do particular. Essas receitas são formadas pelos tributos, principal fonte de renda para o Estado; as multas e penalidades aplicadas pelas autoridades administrativas e pelo Poder Judiciário.

As derivadas caracterizam os tributos, originariamente muito remotos. Para Bordin¹⁴⁴, inicialmente voluntários em forma de presentes dados aos senhores ou mandantes, foram, com o passar dos tempos, se transformando em reparação de guerra paga pelo vencido ao vencedor, mediante a entrega dos seus bens. Sem qualquer regramento ou mediação, esses pagamentos na verdade eram saques feitos pela força dos exércitos. Como somente essa fonte de arrecadação não era suficiente para suprir as suas necessidades, os Estados também cobravam dos seus cidadãos parte dos bens por esses produzidos.

As receitas decorrentes do exercício do poder penal são obtidas da aplicação de penalidades, confiscos e multas. Estas classificadas como prestação pecuniária compulsória decorrente de sanção pela prática de ato ilícito. Já as do poder fiscal são decorrentes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições. Por fim, as extorsões decorrem de reparações de guerras, como nos bens tomados dos povos vencidos durante a expansão do Império Romano.

Sobre as receitas derivadas decorrentes do poder fiscal, recorda Balthazar¹⁴⁵ que na Antiguidade, o tributo era desprezado pelos cidadãos que o consideravam oneroso, servil e com caráter de dependência entre os países vencedores e derrotados, durante as guerras. Contudo, as contribuições foram tomando formas diferentes conforme o desenvolvimento e necessidade das sucessivas civilizações. Portanto, na Antiguidade os Estados obtinham seus recursos muito mais através de guerras, exigindo dos Estados vencidos reparações patrimoniais, objetivando cobrir as despesas havidas com o litígio. Desta forma, o tributo, em seus primórdios, era tido muito mais como uma receita obtida coativamente pelo Estado

¹⁴⁴ BORDIN, Luis Carlos Vitali. **História da Tributação**. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda/RS/DRPE/DEE, ano 9, nº 37, 2003.

¹⁴⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 17, 19-20.

vencedor, exigindo a reposição do patrimônio despendido durante o período de beligerância.

Os governos ao longo dos tempos, nesse sentido, se valeram de algumas formas universais de suprir suas necessidades públicas. De acordo com Harada¹⁴⁶, era comum o Estado obter receitas através de extorsão de outros povos, pilhagem, saque, exploração do povo vencido e também doações voluntárias, receitas advindas da exploração, pelo Estado, de bens de seu patrimônio e da exploração de empresas estatais; tributos cobrados de forma coativa e de penalidades para quem descumprisse; tomam empréstimos voluntários ou forçam a tomada deles.

Porém, após o advento do Estado representativo o tributo se fixou como instrumento de receita para a manutenção do aparato estatal e realização dos objetivos traçados constitucionalmente. Na lição de Setenta¹⁴⁷, a imposição tributária tornou-se indispensável ao Estado, à sua existência e atuação e consolidou-se ainda, como instrumento dos Estados de economia capitalista como o Brasil, no sentido de amenizar as desigualdades provocadas por este cruel sistema econômico, garantindo aos cidadãos acesso a direitos fundamentais básicos como saúde, educação e segurança.

As receitas transferidas, por fim, são auferidas em virtude da arrecadação de um ente público, mas com repasse total ou parcial para outro ente. As receitas transferidas são subdivididas em compulsórias e voluntárias, tributárias e não-tributárias.

As compulsórias são decorrentes de mandamento legal ou constitucional, já as voluntárias são realizadas sem essa imposição. Antes são processadas pela liberalidade governamental, por conveniência e oportunidade administrativa, dentro do espaço reservado pela lei. A exemplo do repasse do Governo do Estado para Prefeitura Municipal visando a realização de evento cultural.

Não há como confundir a transferência voluntária com a obrigatória, decorrente de previsão constitucional. Nas palavras de Horvath¹⁴⁸, a voluntária decorre de repasse de recursos entre níveis de governo, sem que haja imposição de lei. As transferências que realiza por determinação constitucional ou legal não são passíveis de retenção ou de não envio.

As transferências de natureza tributária correspondem a repasses diretos, como no caso do ICMS dos Estados para os seus Municípios, e indiretos, através do suprimento de fundo de participação. Já as de natureza não-tributária incluem repasses como o de royalties, que constituem obrigações de direito privado na forma de indenização pela exploração de

¹⁴⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 293.

¹⁴⁷ SETENTA, Aline Maron. Tributação: O Fenômeno Jurídico e a Realidade. **O Periódico**, v. 9, Dez. 2007.

¹⁴⁸ HORVATH, Regis Fernandes de Oliveira Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. São Paulo: RT, 2001, p. 39.

determinados recursos.

A razão pela existência das receitas transferidas tributárias é em virtude do princípio federativo e da má distribuição do bolo tributário, onde os Municípios partilham dos piores impostos. Mais de 5.600 Prefeituras desfrutam apenas 5% da arrecadação. 26 Estados e Distrito Federal partilham 25% e a União detém 70% desse bolo.

A norma constitucional, assim, estabelece um processo de redistribuição de receita tributária, com repasses diretos (da União para os Estados, da União para os Municípios, e dos Estados para os seus Municípios) e indiretos. Estes através de fundos de participação e programas de financiamento do setor produtivo de regiões menos desenvolvidas.

A título de repasses diretos da União para Estados e Distrito Federal, pertencem a estes dois: o produto da arrecadação do IR, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, por eles, suas autarquias e fundações; 20% do produto da arrecadação dos impostos residuais; 30% da arrecadação do IOF nas operações utilizando ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial, para o Estado de origem da operação; 10% do produto da arrecadação do IPI, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; e 29% do produto da arrecadação da CIDE combustível.

Há transferências da União para os Municípios quanto ao produto da arrecadação do IR, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações; 50% do produto da arrecadação do ITR, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção arrecadação e fiscalização do referido tributo; e 70% da arrecadação do IOF nas operações utilizando ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial, para o Município de origem da operação.

E como repasses dos Estados para os seus Municípios temos 50% do produto da arrecadação do IPVA sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; 25% do produto da arrecadação do ICMS; do produto da arrecadação do IPI, 25% dos 10% destinados aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; e do produto da arrecadação da CIDE combustível, 25% dos 29% destinados para os Estados e Distrito Federal.

Quanto aos repasses indiretos temos os realizados mediante fundos de participação, onde a União entregará do produto da arrecadação do IR e IPI: 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE); 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), além de um adicional de 1% ao FPM, que será entregue no mês de dezembro de cada ano.

Além disso, temos os programas de financiamento, nos quais a União entregará do

produto da arrecadação do IR e IPI 3%, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à região.

Após analisarmos a base conceitual do tributo e sua evolução histórica, percebe-se a tributação, objeto do presente trabalho, como elemento indutor do domínio econômico. Tendo em vista que, por um lado, há uma relação diretamente proporcional entre economia e exação, pois quando há o aquecimento da economia a tendência da arrecadação dos tributos é aumentar, pois a mesma está atrelada ao desenvolvimento da própria economia.

Por outro lado, há uma relação inversamente proporcional entre os dois, pois sempre que a carga tributária aumenta a economia tende a se retrair. E com a diminuição dos impostos a economia se aquece, provocando o aumento das suas transações e operações.

Nesse sentido, o Direito Tributário, embora ao longo da história tenha passado por diversos conceitos e diferentes contextos de legitimação, apresenta-se hoje não só como principal custeador da máquina estatal, proporcionado pela típica tributação fiscal, mas, principalmente, conforme Jaccoud¹⁴⁹, como um dos mais importantes e eficazes instrumentos para a intervenção do Estado no mercado.

A temática tributação como instrumento de intervenção econômica e as relações direta e indiretamente proporcionais entre tributo e economia será ainda mencionada nos capítulos supervenientes, tendo em vista que toca o objeto de estudo central da presente pesquisa.

2.5 COMPETÊNCIA EXACIONAL E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Visto o enquadramento da exação na atividade financeira do Estado e sua classificação no rol das receitas públicas derivadas pelo poder fiscal, podemos adentrar numa análise mais específica sobre poder, competência e limites, em matéria tributária, na perspectiva do método dedutivo de abordagem.

Preambularmente, para melhor compreensão dessa matéria, é relevante percebermos que com um governo de leis, no Estado de Direito, o Poder Constituinte determina os poderes que cabem ao Estado. Dentre eles destaca-se o poder de tributar, pelo qual o ente público pode instituir, arrecadar e fiscalizar as exações, a fim de fazer face à despesa.

¹⁴⁹ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 3-4. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013

O poder de tributar pode ser ligado somente à noção de entregar dinheiro ao Estado, ou, ainda, o poder do Estado em retirar da esfera privada qualquer manifestação de riqueza ou rendimento, sob qualquer ou nenhum argumento. Nesse aspecto, conclui Caliendo¹⁵⁰ que o poder de tributar significa exclusivamente o poder de coerção do Estado. Contudo, no Estado contemporâneo, essa coerção necessita de justificação, como também é importante o fenômeno da persuasão.

Podemos definir competência tributária¹⁵¹ como sendo a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos. Além disso, Carrazza¹⁵² a conceitua a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos.

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. Contudo, nas conclusões de Côelho¹⁵³, o Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. O que significa que a Constituição irá se preocupar também em estabelecer normas de limitação a esse poder de tributar.

Conforme vimos no tópico anterior, na classificação das receitas públicas, entendidas estas como as entradas definitivas e não-restituíveis ao erário, encontramos as originárias, decorrentes da liberalidade dos particulares ou da exploração dos bens e serviços estatais, por meio da atividade empresarial, industrial ou mesmo agrícola do Estado.

Contudo, hodiernamente, a grande expectativa de receitas pelo Estado se baseia na modalidade derivada, principalmente nas receitas tributárias, em virtude de serem havidas pela exploração do patrimônio dos particulares. Por isso mesmo modernamente se fala em Estado tributário, um conceito apresentado por Nogueira¹⁵⁴, porque predomina na atividade financeira estatal o fenômeno da exação.

Tendo em vista a teoria da tridimensionalidade do Direito, o sistema jurídico irá realizar uma seleção fática, onde os fatos que terão relevância para o Direito serão valorados,

¹⁵⁰ CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. In: TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 381.

¹⁵¹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 255.

¹⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 288.

¹⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 38.

¹⁵⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Poder de Tributar. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: RT, Fev / 2011, vol. 1, p. 507.

sendo previstos nas normas. Na área fiscal, isso não é diferente, tendo em vista que a lei irá determinar os fatos de projeção econômica que irão trazer hipóteses de incidência tributária para fins arrecadatórios, objetivando prevê receita para que o ente público realize a despesa, concretizando direitos fundamentais e os bens jurídicos de relevo social.

Tais direitos, como resultado da personalização e positividade constitucional de determinados valores básicos, integram, segundo Sarlet¹⁵⁵, ao lado dos princípios estruturais e organizacionais, a substância propriamente dita, o núcleo substancial, formado pelas decisões fundamentais, da ordem normativa, revelando que mesmo num Estado constitucional democrático se tornam necessárias certas vinculações de cunho material para fazer frente aos espectros de arbitrariedade e abuso de poder.

Por outro lado, os direitos fundamentais não são a contraposição dos cidadãos administrados à atividade pública, como uma limitação ao Estado. Mas sim, na concepção de Silva¹⁵⁶, uma limitação imposta pela soberania popular aos poderes constituídos do Estado que dele dependem.

Portanto, para estudarmos as referidas hipóteses de incidência tributária e as limitações ao poder de tributar, na forma de direitos fundamentais, teremos uma disciplina jurídica específica para o estudo dessas obrigações de direito público.

O Direito Tributário, assim, se projeta como esse ramo jurídico especializado, se ocupando com as relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando, conforme Machado¹⁵⁷, o poder de tributar e protegendo o cidadão contra abusos desse poder.

Essa projeção se deu em virtude de um processo de autonomia do Direito Tributário para com os campos administrativistas e financistas, onde estes focaram na regulamentação, respectivamente, dos atos administrativos gerais e das finanças públicas.

O Direito Financeiro passou a centrar seu olhar, especialmente, nas matérias relacionadas a receitas não-tributárias, despesas públicas e orçamento. Contudo, no parecer de Moraes¹⁵⁸, para considerarmos o conceito rigoroso de tributo, deve ser apreciado não só sob o ângulo fiscal, que define tributo como prestação de objeto da obrigação tributária, mas também da ciência das finanças que o examina como receita pública e o Direito Financeiro, que o estuda como receita pública compulsória.

¹⁵⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 70.

¹⁵⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 178.

¹⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 52.

¹⁵⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

No tocante a referida autonomia, esta se deu em diversas em diversas facetas. Didática e metodológica, em virtude da especialização na Academia, especialmente nas faculdades de Direito. Doutrinária e jurisprudencial, respectivamente, pela produção própria e pela coletânea de decisões de juízes e tribunais em separado. Legal e científica, respectivamente, por determinação específica da própria Constituição e pela existência de objeto de estudo, princípios e normas próprias.

O Direito Tributário somente se consolidaria como disciplina autônoma, em face dos demais ramos do Direito, após 1945. Conforme lembra Balthazar¹⁵⁹, mais especificamente depois do vertiginoso crescimento do Estado, sua crescente participação na economia, a intervenção deste na disciplina e aplicação das políticas públicas referentes à educação, saúde, transportes etc. É a partir daí que o Direito Tributário adquire foros de matéria jurídica, com princípios, regras e institutos próprios.

Há no Direito Tributário um regramento do processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito, segundo Harada¹⁶⁰.

Sobre tais princípios, leciona Mariano Júnior¹⁶¹ que a Constituição traz os princípios de imperatividade maior para que o poder de tributar, pela competência partilhada de cada uma das entidades de direito público dele titulares, possa ser exercido. Além da observância das determinações superiores da Constituição e precisamente para que não haja conflitos de competência entre as entidades públicas detentoras desse poder, cumram-se as limitações constitucionais ao poder de tributar e sejam seguidas normas gerais em matéria de legislação tributária, terão que ser cumpridos os preceitos da lei complementar tributária que, atualmente, é o CTN.

Na definição desse ramo do Direito, Borges¹⁶² simplifica dizendo que trata-se da disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte. Porém, por força da ordem constitucional criada em 1988, torna-se necessária uma nova concepção teórica acerca do direito tributário. Não basta ao tributarista estudar essa relação jurídica: faz-se mister acrescentar à regra-matriz de incidência algo que diga respeito ao destino conferido à receita obtida com o pagamento, sob pena de perda de sua utilidade prática. A nova ordem determina a abertura de novos horizontes por parte da ciência dessa ramificação, evitando um

¹⁵⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 23.

¹⁶⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

¹⁶¹ MARIANO JÚNIOR, José. **Lições de Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros. 1994, p. 75.

¹⁶² BORGES, José Souto Maior. **Obrigações tributárias** (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

confinamento metodológico que somente vem a gerar o distanciamento para com a realidade.

A citada ramificação corresponde, assim, a disciplina jurídica dos tributos, nas conclusões de Amaro¹⁶³, constituindo-se em normas de um sistema jurídico baseado em um direito público interno preocupado com a instituição, arrecadação e fiscalização das exações.

O tributo já não é uma imposição do poder soberano. Nos dizeres de Coelho¹⁶⁴, essa ramificação traduz uma relação de direito cada vez mais justa e isonômica, regulando a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, sob severos princípios e restrições positivadas na Constituição e nas leis.

Portanto, atualmente, a tributação é regida por um conjunto de princípios e normas, por um ramo publicista autônomo com denominação própria. No ponto de vista de Setenta¹⁶⁵, esse ramo tem o tributo como objeto e cuida do surgimento, da fiscalização e da arrecadação dessa imposição. A relação entre o governo e o cidadão deixou de ser uma relação de poder, de força, e passou a constituir uma relação jurídica com base exclusivamente na lei e sendo limitado o exercício desse poder estatal. Assim, no mundo contemporâneo, é unânime a idéia de que a vida em sociedade demanda a arrecadação de tributos em prol da própria sociedade, sendo essa a função genuína da tributação: a promoção do bem comum.

A compreensão das relações exacionais sendo regidas por normas publicistas se dá em virtude da presença da figura estatal nessas relações jurídicas. Nessa relação o Estado será denominado de Fisco, Fazenda, Receita ou mesmo Aduana, esta especificamente quando numa operação de comércio exterior. Já o particular se encontrará na posição de súdito contribuinte, perante obrigações principais e acessórias decorrentes da prática de fatos geradores de repercussão econômica.

Além disso, as normas publicistas incidirão em detrimento do interesse público como bem jurídico tutelado. O que se expressa pela arrecadação de recursos para o Estado fazer frente a despesa e poder proporcionar serviços e obras, satisfazendo as necessidades públicas.

A característica da compulsoriedade, como reflexo das normas dessa especialidade, por fim, marca o estigma publicista, a partir da premissa que o pagamento do tributo é obrigatório, onde o contribuinte fica passível de inscrição na Dívida Ativa do respectivo ente, o que o impede de tirar a certidão negativa para participação em processo licitatório para contratação com a Administração Pública para fornecimento de mercadorias, realização de

¹⁶³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁶⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sistema tributário e conceito de tributo no direito brasileiro. *In*: TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 15.

¹⁶⁵ SETENTA, Aline Maron. Tributação: O Fenômeno Jurídico e a Realidade. **O Periódico**, v. 9, Dez. 2007.

obras ou prestação de serviços. Ficando o contribuinte suscetível também de ser acionado judicialmente por meio de ação de execução fiscal, com o seqüestro de seus bens para saldar a dívida tributária.

A partir dessa compreensão do Direito Tributário sendo inserido no universo das normas publicistas é que se pode falar sobre poder de tributar e competência tributária. Esta, na concepção de Carrazza¹⁶⁶, compreende a habilitação ou a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas para que, por meio de lei, tributem.

A origem da tributação, verificada desde a experiência das mais remotas civilizações, está relacionada à imposição do vencedor sobre o vencido, consubstanciado, portanto, numa relação de escravidão. Na modernidade, de acordo com Rosa Júnior¹⁶⁷, o poder de tributar deve ser compreendido dentro de uma concepção democrática.

O poder de tributar decorre a cláusula de auto-governo estabelecida pela soberania estatal¹⁶⁸. No magistério de Machado¹⁶⁹, vemos que esta diz respeito à vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior. No exercício dessa soberania, o Estado tem o poder de exigir que os indivíduos lhe forneçam os recursos essenciais ao atingimento de seus fins. Assim, o poder de tributar consubstancia em um aspecto da soberania estatal.

O poder de tributar é um viés do poder soberano que o ente público possui, seu *jus imperi*, a qual irá gerar uma chancela para administração das exações. Esse poder de tributar será partilhado constitucionalmente entre os entes político-administrativos.

Essa partilha, justificada pelo regime federativo, sofre forte crítica de Feitosa¹⁷⁰ tendo em vista que, numa proposta de reforma tributária, o autor escreve sobre a reanálise da ordenação constitucional das receitas. Na montagem de um novo sistema fiscal o autor faz menção a oposição, por seus juristas pares, à atribuição de competência impositiva aos municípios, posto que para eles esta competência não se tem mostrado positiva. Indo mais longe em suas críticas, observa que a federação é a união de Estados e não de Municípios.

Na conjuntura brasileira, a Constituição irá destinar um capítulo próprio para esse

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 485.

¹⁶⁷ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 42.

¹⁶⁸ O Estado constitui-se de três elementos (povo, território e governo soberano), sendo conceituado como a corporação de um povo, assentada num determinado território e dotada de um poder originário de mando. (BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 79)

¹⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 29.

¹⁷⁰ FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. **Finanças Públicas e Tributação na Constituinte: 87/88**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003, p. 10.

fim, encravando nos arts. 145 a 162 a cláusula de distribuição das parcelas do poder de tributar na forma da repartição das competências exacionais, em nome da autonomia administrativa, política e financeira de cada unidade federativa.

Acerca do poder de tributar, observa Machado¹⁷¹ que nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.

À luz dessa observação, podemos afirmar que tais competências estatais são compreendidas como o poder de instituir, arrecadar e fiscalizar tributos, não se confundindo com a capacidade tributária que diz respeito apenas aos atos tendentes a obtenção de receita e monitoramento da arrecadação.

Acerca da relação entre competência e capacidade ativa tributária, compreende Silva¹⁷² que não se podem confundir os seus conceitos. A primeira, definida no texto constitucional, consiste na aptidão legislativa para instituir e regular a exigência de determinado tributo, mediante lei. Já a segunda reduz-se tão somente na aptidão para cobrar o tributo, tarefa essa delegável por lei. Se a lei for omissa, a ausência de delegação induz à conclusão indesviável de ser sujeito ativo a pessoa política competente instituidora do respectivo tributo.

Uma das mais relevantes distinções entre competência e capacidade é digna do merecido destaque: a primeira é absolutamente indelegável. À pessoa política destinatária da norma constitucional que lhe outorga a competência tributária cabe-lhe exercê-la, não podendo delegá-la a quem quer que seja, mesmo que seja outro ente federado; já a segunda, é delegável. A aptidão para promover a cobrança do tributo pode ser delegada, por lei, a terceiro, a quem melhor aprover ao legislador na definição de suas técnicas de arrecadação e/ou fiscalização.

O elemento da instituição torna-se, portanto, o norte diferenciador entre competência e capacidade tributária. Silva ressalta que a possibilidade de delegação da capacidade ativa já estava contemplada no CTN, em seus arts. 7.º e 119 do CTN, muito embora há quem sustente a possibilidade dela ocorrer de forma mais ampla do que aquela então prevista, admitindo-se a delegação a pessoas jurídicas de direito privado e, até mesmo, a pessoas físicas, como

¹⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 96.

¹⁷² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011.

tabeliões cartorários¹⁷³.

Essa distinção terá importância prática na medida em que a atribuição constitucional de competência tributária compreenderá a competência legislativa plena, onde estabelece-se a regra de que a referida competência é indelegável, salvo a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, o que enseja necessariamente outro conceito, qual seja o de capacidade tributária.

A repartição de competências legislativas e materiais em um Estado de forma federal, conforme sustenta Silva¹⁷⁴, definem o próprio caráter da distribuição geográfica do poder. É o termômetro da federação, pois delimita o espaço de atuação de cada um daqueles que a integram. A autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências e a distribuição constitucional de poderes, a fim de possibilitar o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa.

A mencionada atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir, onde tal atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. Nesse sentido, não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos. Por fim, o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Em virtude da referida delimitação constitucional das competências, o sistema tributário brasileiro será classificado na modalidade rígida, em virtude da vedação de invasão dessas prerrogativas. Diferentemente do modelo flexível americano que permite a concorrência e a invasão de competências.

Por força do art. 97 do CTN e do art. 150 da Constituição, a instituição de tributos se procede mediante lei. Como regra geral, há a necessidade de lei em sentido estrito, porém cabe exceção, nos termos do art. 62 da Constituição, como no caso dos impostos sobre produtos industrializados, comércio exterior, operações financeiras e os extraordinários de guerra. Justificando-se pela conjuntura econômica excepcional que enseja a sua instituição, à luz das rápidas mudanças da globalização, combate a inflação, proteção da indústria nacional,

¹⁷³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, Fev. 2011, p. 1085.

¹⁷⁴ SILVA, Ana Paula Vasconcellos da. O direito tributário ambiental e a isenção de imposto territorial rural na reserva particular do patrimônio natural. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 3. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

evitar o desabastecimento interno e busca por arrecadação célere face à beligerância.

Para compreendermos com exatidão a questão da instituição de tributos no conceito de competência é necessário observar a diferença entre lei em sentido estrito, amplo e amplíssimo. A primeira será somente aquela advinda do processo legislativo, sendo de ampla aceitação na área fiscal por causa do processo democrático de aprovação parlamentar e sanção executiva.

Já a lei em sentido amplo, abrange a concepção da primeira, porém incluindo também medidas provisórias e decretos do Chefe do Poder Executivo. Essa lei é admissibilidade mais restritiva, apenas nos casos supracitados.

A lei em sentido amplíssimo, por fim, tem uma abrangência extremamente vasta, incluindo até portarias. Todavia, ela não é cabível para criar ou majorar tributo, pois não se admite aumentar a tributação sem a anuência dos representantes do povo no Poder, os quais são verdadeiros procuradores daqueles que detem a titularidade desse poder nos regimes de democracia indireta.

A partir da perspectiva da distribuição das competências exacionais, passemos agora ao estudo das limitações ao poder de tributar, as quais foram concentradas, principalmente, no art. 150 da Constituição, este tido como o Código de Defesa do Contribuinte, apesar de neste artigo conter a substituição tributária¹⁷⁵ como matéria estranha.

O referido poder é limitado não apenas por um conteúdo formal, mas também por critérios materiais, substanciais e finalísticos que obrigam sua utilização de acordo com as políticas públicas, devendo estas levar em conta todos os valores constitucionalmente assegurados, principalmente aqueles que se revestem de caráter de direitos fundamentais, cuja eficácia deve ser imediata. Ensina-nos Tupiassu¹⁷⁶ que a legitimidade da tributação, então deve ser vinculada à consecução dos objetivos do Estado Social, atuando também de forma positiva na promoção da justiça e dos direitos sociais, econômicos, culturais e difusos, sob pena de obrar ao completo arrepio do disposto na Carta Constitucional.

A matéria das limitações é de cunho constitucional, tendo em vista que as modernas Constituições possuem como *mister* tanto dispor sobre normas de organização da estrutura estatal como também restringir o seu poder por meio da normas assecuratórias dos direitos e

¹⁷⁵ A substituição tributária ocorre quando a obrigação tributária nasce, ab initio, para o responsável tributário (substituto). Nesse caso, a própria norma básica de incidência do tributo substitui aquele que deveria ser contribuinte pelo responsável, independente de qualquer interferência ou incidência superveniente de uma norma suplementar. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011)

¹⁷⁶ TUPIASSU, Lise Vieira de Costa. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. **Revista de Direito Ambiental** nº 45. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 105-106.

garantias fundamentais, as quais englobam as referidas limitações ao poder exacional, por meio dos princípios e imunidades tributárias.

Há cerca de apenas três séculos, o direito de tributar e o direito de punir eram atributos do poder dos governantes sem empecilho algum. Para Coelho¹⁷⁷, tínhamos muito poder e pouca justiça. Com o passar dos tempos, o poder foi sendo limitado. Os princípios impostos progressivamente pela valorização do justo foram se incorporando aos sistemas jurídicos: capacidade contributiva, como fundamento da tributação; igualdade de todos perante a lei; a lei feita por representantes do povo como único veículo para instaurar a tributação; a descrição dos fatos tributáveis para evitar o subjetivismo dos chefes fiscais e para garantir a certeza e a segurança dos contribuintes; a proibição do confisco por meio da tributação; a absoluta irretroatividade das leis fiscais e da jurisprudência tributária, e assim por diante.

É importante que se pontue a distinção entre a finalidade da exação e a finalidade do Direito Tributário. Conforme Paulsen¹⁷⁸, aquela tem por finalidade geralmente de arrecadar os recursos que os governantes consideram necessários, já o segundo tem por escopo limitar a ação poder público, quando da imposição da exação ao particular. Nesse sentido, a tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, inconstitucional e ilegítimo.

O Estado Democrático de Direito impõe um novo relacionamento entre Estado e o contribuinte. De acordo com Greco¹⁷⁹, o modelo autoritário dá lugar a uma realidade em que convivem liberdade, participação e solidariedade.

Os princípios jurídicos são base de um processo do pós-positivismo jurídico, fruto do neoconstitucionalismo. Já princípios tributários são subespécies desses princípios que compõem os pilares e fundamentos do ordenamento fiscal.

Sobre tais princípios tributários Greco¹⁸⁰ escreve que a ênfase constitucional passou de um “poder fazer” para um “dever fazer” o que abre a possibilidade de se discutir, por exemplo, a destinação dos recursos arrecadados pois estes não podem, pela nova visão constitucional, ser direcionados em sentido contrário aos princípios e objetivos constitucionalmente consagrados. Assim, na ponderação de valores constitucionais, o peso do valor arrecadação, por estar circunscrito ao âmbito tributário, é menor do que o peso do valor

¹⁷⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sistema tributário e conceito de tributo no direito brasileiro. In: TORRES, Helene Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 17.

¹⁷⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 13.

¹⁷⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura sui generis. São Paulo: Dialética, 2000.

¹⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2000.

solidariedade social, por ser um objetivo fundamental. É por essa razão que hoje se interpretam os dispositivos constitucionais tendo-se em mira muito mais os objetivos buscados pela Constituição, e não apenas seu sentido literal: a avaliação do preceito tributário não é feita apenas à vista dos seus pressupostos de emanção (validação condicional), mas também em função de seus resultados e da sintonia com os objetivos constitucionais (validação finalística).

Tais princípios traçam as orientações e diretrizes que devem ser seguidas por todo o Direito Tributário. Nos dizeres de Bernardes¹⁸¹, os princípios constitucionais são normas diretivas que visam balizar a formação de determinado sistema jurídico, a partir de considerações relevantes neles consagrados. São normas tidas como imprescindíveis à estruturação deste sistema. Estes princípios traduzem, por exemplo, a exteriorização de alguns direitos fundamentais, normalmente considerados auto-aplicáveis. Nesta concepção, os princípios constitucionais tributários são colocados como forma de limitação do exercício da competência tributária por parte dos entes federados.

Na construção das ordens jurídicas parciais, devem ser rigorosamente atendidos estes preceitos. O fato de consagrarem restrições, assegurando garantias fundamentais aos contribuintes e a implementação segura do pacto federativo, levou a doutrina a reconhecer que tais dispositivos constitucionais devem ser considerados cláusulas pétreas, sendo inalteráveis até mesmo por emendas constitucionais. A aplicação dos princípios na formação do sistema tributário nacional deve ser observada pelo legislador ordinário, vinculado às ordens jurídicas parciais, bem como pelo Poder Judiciário, no momento de dirimir quaisquer conflitos oriundos da incidência da norma tributária.

O princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Com isso, Amaro¹⁸² leciona que o exercício do poder de tributar requer a conformação com os princípios constitucionais tributários e a adequação, quando seja o caso, aos limites quantitativos definidos na Constituição, em leis complementares ou em resoluções do Senado.

No campo da fiscalidade, encontramos no referido patamar principiológico, dentre

¹⁸¹ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7233. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

¹⁸² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 128-129.

outros, os seguintes: legalidade, isonomia, capacidade contributiva, uniformidade geográfica, vedação da isenção heterônoma, irretroatividade, anterioridade, noventena, não-confisco, limitação ao tráfego, seletividade e não-cumulatividade. Apesar de todos serem tratados pela norma constitucional, passemos a analisar cada um deles em separado.

Pela cláusula da legalidade, há uma vedação aos entes político-administrativos de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Essa manipulação dar-se-á, via de regra, por meio de lei em sentido estrito, a qual decorre de processo de consulta ao Parlamento, porém comportando as exceções, como outrora já mencionado.

A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Côelho¹⁸³ informa-nos que equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo júris* nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais.

Decorrente do art. 5º da Constituição, a isonomia prevê a proibição em instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo vedada qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A isonomia tributária é subespécie do princípio da igualdade jurídica. Conforme Gomes¹⁸⁴, enquanto princípio jurídico fundamental, a igualdade jurídica afirma, por um lado, a igualdade formal de todos os cidadãos perante a lei, o que tem, como corolários, os princípios da generalidade e da impessoalidade das leis. E, por outro, de um ponto de vista material, a proibição do arbítrio, e de discriminações na imputação subjetiva de direitos e deveres, o que implica a proibição de privilégios ou imposições fiscais discriminatórios designadamente com base na ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções político-ideológicas ou mesmo instrução.

Compatibilizar isenções com o princípio da igualdade trata-se de tarefa árdua à qual o STF vem se dedicando continuamente. Segundo Borba¹⁸⁵, dois exemplos podem ser lembrados: a declaração de inconstitucionalidade de lei estadual que concedia isenção de IPVA aos proprietários de veículos destinados a transporte escolar, quando entendeu o STF

¹⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 69.

¹⁸⁴ GOMES, Nuno de Sá. **Manual de direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Rei dos Livros, 2000, p. 208.

¹⁸⁵ BORBA, Fernanda Estima. O postulado da proporcionalidade na tributação indutora: aplicação e efetividade na defesa do meio ambiente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 89, p. 102, Nov. 2009.

que a lei poderia ter sido válida se abrangesse qualquer empresa e qualquer veículo dedicado ao transporte escolar; e, o reconhecimento de existência de ofensa ao princípio da isonomia por lei municipal que pretendeu conceder isenção de IPTU em razão da qualidade de servidor estadual do contribuinte.

O princípio em tela é um dos fundamentos basilares dos Estados ocidentais e, em função disto mesmo, a Constituição estabeleceu tratamento tão diferenciado a este princípio que aparece por repetidas vezes em vários comandos constitucionais. Entretanto, para Frattari¹⁸⁶, apesar da importância que a Constituição dá ao princípio, falta-lhe efetividade, sendo que por raras vezes ele é realmente utilizado para alterar situação posta pelas leis tributárias antiisonômicas. As definições propostas para o Princípio da Isonomia Tributária são, na maior parte das vezes, superficiais e vazias de conteúdo, o que faz com que os julgamentos de igualdade se dêem, por várias vezes, intuitivamente.

A falta de um discurso consistente e recorrente sobre a igualdade, que aborde todos os seus aspectos, tem reflexos muito gravosos. O Legislativo por muitas vezes utiliza-se do discurso da igualdade para justificar medidas que não atendem aos critérios do princípio, mas que são, na verdade, meros benefícios conseguidos pelas categorias mais organizadas da sociedade civil mediante forte pressão política. Mais equivocado que o Legislativo, no que concerne ao princípio da isonomia tributária, é a Administração Pública. Quando os órgãos de solução de consulta da Administração analisam argumentos pautados na isonomia tributária apresentam discursos totalmente vagos.

Sobre a referida isonomia, compreende Baleeiro¹⁸⁷ cinco maneiras se traduzem os critérios de comparação: na proibição de distinguir na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica; a proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e tem como destinatários todos aqueles considerados iguais; no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No direito tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte.

Além disso, no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A

¹⁸⁶ FRATTARI, Rafael. O princípio da isonomia tributária e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro. **Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI**, Fortaleza-CE, 2010, p. 4434. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/4051.pdf> Acesso em: 26.06.2012.

¹⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 530.

progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las; e na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade econômica pelo acolhimento de valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

A regra da capacidade contributiva determinará que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Na compreensão de Bernardes¹⁸⁸, a capacidade contributiva é o primeiro princípio constitucional-tributário previsto no Capítulo do Sistema Tributário Nacional. Portanto, na qualidade de princípio e, por conseguinte, como espécie de norma, a capacidade contributiva deve ser observada pelo legislador no momento de exercer seu ofício, assim como pelo Judiciário, que, perante o caso concreto, deverá interpretar e efetivar a Constituição.

Dado o fato de alguns impostos não permitirem adequadamente a avaliação das características do sujeito passivo, como os de natureza real que, quer incidindo diretamente, como nos casos dos impostos que atingem o patrimônio, quer incidindo indiretamente, como os impostos sobre a produção e circulação de riquezas, conclui Conti¹⁸⁹, dificultam o prévio conhecimento das condições pessoais do contribuinte, verifica-se que o legislador constituinte, pela redação do art. 145, privilegiou a criação de impostos com caráter pessoal, por reconhecer sua aparente tendência de atingir melhor a justiça fiscal.

Assim, esse princípio terá alcance, principalmente, nos impostos diretos, com identificação do contribuinte e de seu patrimônio. E não nos indiretos, os quais são embutidos no valor da operação de circulação de mercadoria ou da prestação de serviço, devendo-se respeitar sempre o limite do mínimo existencial.

Nesse sentido, nos impostos indiretos (como o ICMS e o IPI) o ônus financeiro da exação é suportado não pelo contribuinte de direito, aquele que faz parte da obrigação tributária, mas, conforme Passari¹⁹⁰, pelo contribuinte de fato, devido ao fenômeno da repercussão, com a transferência do encargo tributário para o ocupante da fase seguinte numa operação plurifásica.

¹⁸⁸ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7233. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

¹⁸⁹ CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário**: Interpretado pelos Tribunais. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 26.

¹⁹⁰ PASSARI, Alessandro Antônio. A natureza da capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, 2010, vol. 93, p. 11.

Na classificação dos tributos, na concepção de Machado¹⁹¹, há uma divisão em impostos em pessoais e reais. Os primeiros levam em consideração as qualidades pessoais do contribuinte para fixação da exação. De outra banda os impostos reais são os fixados em razão de circunstâncias materiais, sem qualquer consonância com as condições pessoais. Contudo, o STF vem adotando entendimento no sentido de cada vez mais reconhecer o seu caráter pessoal. Não obstante, tenha reconhecido o caráter real no que diz respeito progressividade fiscal do IPTU.

Concuindo a discussão acerca de igualdade e capacidade contributiva, restritivamente no direito tributário, fala-se em justiça tributária ou fiscal. Conforme Bernardes¹⁹², o significado básico e objetivo desses princípios é de que todos sejam tratados igualmente, suportando a mesma carga de tributos. Assim, quem tem maior capacidade econômica deve, a fim de preservar a igualdade entre os cidadãos, pagar mais tributos. Exige-se, pois, que todos contribuam, por via de impostos, na medida de suas manifestações exteriores de riqueza. Tem-se, portanto, que a capacidade contributiva nada mais é do que a condição econômica do contribuinte para pagar tributo, para transferir parcela de sua renda ou patrimônio em benefício do Estado. Será subjetiva quando leva em consideração a real possibilidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária, na exata medida de sua disponibilidade financeira, econômica e patrimonial. Torna-se objetiva quando a incidência da norma jurídica tributária toma como parâmetro elementos que manifestem sinais exteriores de riqueza, normalmente bens patrimoniais.

Pela uniformidade geográfica estabelece-se a proibição de 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, entretanto, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

No tocante a vedação da isenção heterônoma, a União não pode conceder isenção para tributos que não estejam em sua competência tributária. Não pode ela conferir essa dispensa de pagamento para tributos estaduais ou municipais, sob pena de violar o princípio do pacto federativo constitucionalmente já delineado.

Essa regra constitucional aplica-se, feitas as necessárias adaptações, aos Estados, aos

¹⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 68-67.

¹⁹² BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7239. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

Municípios e ao Distrito Federal. Na dicção extraída de Carrazza¹⁹³, também a eles é vedado conceder isenções tributárias sem critério nem método; pelo contrário, só poderão fazê-lo tendo em mira a obtenção do interesse público, promovendo o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre suas diferentes regiões, no caso dos Estados, ou bairros, no caso dos Municípios ou do Distrito Federal.

A irretroatividade comporta a vedação para cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. No entendimento de Afonso¹⁹⁴, decorrente da necessidade de conferir segurança, liquidez e certeza no âmbito jurídico, tal princípio equivale ao princípio da segurança jurídica. Sempre que a pessoa política pretender agravar, criar encargos, ônus, dever ou obrigação, só poderá atingir situações futuras. Registre-se, ainda, a possibilidade conferida pelo direito positivo para que algumas leis tributárias possam retroagir, desde que assim queira o legislador, bastando para tanto que, de alguma forma, beneficiem o contribuinte. O mesmo se diga, aliás, as leis expressamente interpretativas, as quais aplicam-se a atos ou fatos pretéritos, com a exclusão da aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Esse princípio atua para dar segurança jurídica, além de que se insere dentro dos princípios gerais do Direito. Em matéria fiscal aplica-se a irretroatividade, inclusive, no caso de ato não definitivamente julgado se vier uma lei que exclua infrações ou reduzir penalidades pendentes de julgamento e em se tratando de lançamento, vier uma lei que crie novos critérios de fiscalização ou apuração.

Quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado de Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, enfatiza Carrazza¹⁹⁵, elas já não têm segurança, pois ficam à mercê não só do Direito vigente, mas, também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontece, o Estado de Direito soçobra. A segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas.

A proibição de cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou decorre da cláusula da anterioridade. Acerca

¹⁹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 799.

¹⁹⁴ AFONSO, Sylvio César. Sistema constitucional tributário e as limitações ao poder de tributar. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 2, Fev / 2011, p. 1149.

¹⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 328.

desta, destaca Amaro¹⁹⁶ que a Constituição exige que a lei que crie ou aumente o tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo seja cobrado e que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se.

Pelo princípio em tela não se impede a criação nem a majoração de tributo. Apenas se preocupa em regular os efeitos de tal ato no tempo. Por outro lado, a anterioridade diz que não se pode prejudicar o cidadão, por isso impor certo prazo para se aplicar a nova lei. Mas, segundo Gomes¹⁹⁷, não diz que se deve proteger ao ponto de prejudicar o Estado, aplicando-se imediatamente leis mais benéficas.

Em decorrência da não-surpresa ao contribuinte, pela noventena há vedação da cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Porém, tanto na anterioridade como na noventena a matéria da extrafiscalidade irá prover exceções legais.

Quanto ao princípio da vedação ao confisco estabelece-se que o tributo não pode ser tão exacerbadamente alto que confisque o patrimônio do particular. Confiscação, para Silva¹⁹⁸, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao Fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei. Assim, a norma constitucional proíbe que o Estado se aposses dos bens do indivíduo a pretexto de cobrar tributo.

A tributação excessiva constitui-se, nesse sentido, numa afronta ao direito à liberdade, propriedade, trabalho e livre iniciativa econômica, direitos estes protegidos constitucionalmente. Conforme Passari¹⁹⁹, a tributação retira parte da liberdade do cidadão de dispor livremente dos recursos que auferiu de forma lícita. Isto se justifica pois os recursos que o Estado obtém com a tributação são utilizados para assegurar ao mesmo cidadão todas as demais liberdades garantidas pela Constituição. No entanto, com uma tributação excessiva, os meios se tornam desproporcionais ao fim, e a perda de parte da liberdade do cidadão de dispor livremente de seus recursos se torna injustificada. É difícil estabelecer qual o limite entre uma tributação excessiva e uma não excessiva. Este limite deve ser analisado de acordo com o que a razoabilidade e o bom senso social ditam. É importante frisar que o dever de solidariedade imposto pela Constituição como forma de reduzir as desigualdades não implica em

¹⁹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 121.

¹⁹⁷ GOMES, Marcus Lívio. **Curso de direito tributário**. v. 1. São Paulo: Quartier Latim do Brasil, 2005, p. 132, 160.

¹⁹⁸ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 505.

¹⁹⁹ PASSARI, Alessandro Antônio. A natureza da capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, 2010, vol. 93, p. 11.

eliminação total da riqueza que um indivíduo possa ter a mais que outro.

A norma constitucional, por outro lado, não determina o quantum para identificar o que seria tributo confiscatório ou não, cabendo ao Judiciário analisar à luz do caso concreto. É obvio que os tributos traduzem transferências compulsórias de recursos do indivíduo para o Estado. Nas palavras de Amaro²⁰⁰, desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação ao confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com a capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do contribuinte.

Nesse sentido, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Segundo Carrazza²⁰¹, estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, “esgota” a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas.

A Lei das Leis, portanto, veda aos entes políticos a utilização do tributo com efeito de confisco. Sua finalidade é tornar o tributo um ônus suportável ao contribuinte. Desse modo, nas palavras de Harada²⁰², exerce uma limitação à atividade tributária do Estado que não pode retirar os bens do particular de forma desarrazoada, mas guardando uma relação entre o sacrifício exigido e a finalidade almejada, além de assegurar o direito de propriedade, a liberdade de iniciativa e a função social da propriedade.

O comando normativo constitucional proíbe, na verdade, o efeito de confisco que o tributo, por ser exagerado, desregrado, possa gerar. Para Castilho²⁰³, e isso é assim porque, se tributo é instituto que não constitui sanção de ato ilícito (art. 3.º do CTN), a Constituição só poderia referir-se a efeito de confisco e não a confisco propriamente dito.

Por meio do princípio da não-limitação ao tráfego, proíbe-se estabelecer restrições a livre locomoção de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. O pedágio aqui não é caracterizado como uma nova espécie tributária, mas como uma espécie de

²⁰⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 144.

²⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93.

²⁰² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 371-375.

²⁰³ CASTILHO, Paulo César Bária de. **Confisco Tributário**. São Paulo: RT, 2002, p. 39.

taxa de serviço público.

Tal princípio encontra respaldo nas garantias constitucionais referentes ao direito de locomoção e ao direito de propriedade, respectivamente estabelecidos nos incisos XV e XXII, do art. 5º, da Constituição. Informa-nos Martins²⁰⁴ que o mesmo é corolário, ainda, da liberdade de comércio e do princípio federativo. Tal princípio tem razão de ser visto que o Brasil é uma Federação e não uma Confederação.

O que a Constituição veda aqui é o tributo que onere o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou de bens. A dicção extraída de Amaro²⁰⁵ é no sentido de que o gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego. Em última análise, o que está em causa é a liberdade de locomoção de pessoas ou de bens, mais do que a não-discriminação de bens ou pessoas, a pretexto de irem para outra localidade ou de lá virem.

Finalmente, temos seletividade e não-cumulatividade. Pela regra da primeira, a tributação deve variar em função da essencialidade do produto. Tendo aplicação direta ao ICMS e ao IPI, esse princípio estabelece tributação pesada a produtos supérfluos, como perfumes, chocolates e jóias, em detrimento de uma carga mais branda a produtos essenciais como os da cesta básica.

Quanto à seletividade proibitiva, esta busca desestimular o consumo de drogas lícitas, como cigarros e bebidas alcoólicas, por meio de uma oneração mais incisiva aos mesmos, justificando-se por meio de uma questão de saúde pública.

Portanto, no que se refere ao vocábulo seletividade, é a este correlata a noção de escolha. Conforme afirma Pinto²⁰⁶, o imposto seletivo implica em uma opção do legislador por determinados produtos, segundo critérios previamente dispostos em lei. No caso do IPI, o critério eleito pelo constituinte para proceder à seleção é em função da essencialidade do produto. Essencialidade é a qualidade do que é imprescindível, o que não pode ser retirado, sob pena de desfigurar seriamente o bem em questão. No caso do IPI, a seletividade se refere ao grau de proximidade entre os benefícios do produto e a subsistência do usuário. Quanto mais intensa a correspondência entre ambos, menor deverá ser a tributação decorrente.

No que se refere a não-cumulatividade, há a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Com aplicação também ao ICMS e IPI, em virtude da existência de inúmeras operações de circulação de mercadorias e inúmeras fases do

²⁰⁴ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 144.

²⁰⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 145.

²⁰⁶ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. **Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI**, Fortaleza-CE, 2010. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

processo de industrialização.

Esse princípio é um mecanismo para que a carga tributária não se torne por demais excessiva. Já a seletividade, na lição de Passari²⁰⁷, é um instrumento para se proteger o mínimo vital. No entanto, todos, sejam ricos ou pobres, serão beneficiados da mesma maneira por estes mecanismos.

Após termos visto os princípios tributários como instrumentos de limitação ao poder estatal, passemos agora ao estudo da segunda modalidade de restrição ao poder exacional, qual seja, as imunidades tributárias. No tocante a elas, as mesmas correspondem a não-incidência constitucional tributária, diferenciando-se da isenção, por esta tratar da dispensa de pagamento, por meio de lei infraconstitucional, de tributo que originalmente adentraria ao campo de incidência.

Nessa mesma direção, podemos afirmar que a imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. Segundo Amaro²⁰⁸, a primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Já a isenção se coloca no plano de definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei por meio da qual se exercite a competência tributária.

O termo isenção, com isso, diz respeito a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, onde afasta o fato gerador da obrigação tributária. Já para Machado²⁰⁹, imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, como o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.

A isenção é enquadrada na Lei de Responsabilidade Fiscal dentro do capítulo de renúncia de receita. De acordo com Batalha²¹⁰, o benefício fiscal é um regime especial de tributação que envolve uma vantagem fiscal perante o regime normal, correspondendo a uma espécie de isenção de tributos, seja ela total ou parcial. Vê-se, portanto, que incide sobre a receita, já que tem por consequência uma diminuição da arrecadação de valores para o erário.

Assim, a imunidade nada mais é que uma espécie de não-incidência

²⁰⁷ PASSARI, Alessandro Antônio. A natureza da capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, 2010, vol. 93, p. 11.

²⁰⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 273.

²⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 228, 230.

²¹⁰ BATALHA, Ricardo Soneghet. **Incentivos fiscais e financeiros-fiscais: Uma análise jurídica sob a ótica do desenvolvimento regional: o caso FUNDAP (Brasil 1988 – 2005)**. Dissertação de Mestrado. Goytacazes: Faculdade de Direito de Campos, 2005, p. 55-61. Disponível em: <<http://fdc.br>>. Acesso em: 02.06.2013.

constitucionalmente qualificada: nas palavras de Falcão²¹¹, o que há na imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo.

Imunidade vem do latim *immunitas*, que significa exoneração. Para Martins²¹², a imunidade passou a integrar os textos constitucionais num sentido de autolimitar o poder tributário do Estado, impedindo a tributação sobre rendas, serviços ou bens públicos ou mesmo de determinadas entidades.

A imunidade tributária corresponde a uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou, nas palavras de Torres²¹³, uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou a uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público.

As imunidades são subdivididas em recíprocas, genéricas e específicas. Pelo primeiro tipo, há uma vedação dos entes político-administrativos de instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Tal imunidade decorre naturalmente seja do princípio federativo, seja do princípio da isonomia das pessoas políticas. Recorda Carrazza²¹⁴ que decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. Sim, porque, cobrando-lhe impostos, poderia levá-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais. Ora, isto a Constituição absolutamente não tolera, tanto que inscreveu nas cláusulas pétreas que não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, I). Se nem a emenda constitucional pode tender a abolir a forma federativa de Estado, muito menos poderá fazê-lo a lei tributária, exigindo imposto de uma pessoa política.

Essa imunidade é definida como genérica, pois atinge todos os impostos; e, no entendimento de Martins²¹⁵, incondicionada, por não depender de regulamentação pelo legislador infraconstitucional e subjetiva, pois diz respeito a pessoas, especificamente as de Direito Público interno, e não ao objeto da tributação.

²¹¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 66, p. 367-375, out-dez. 1961, p. 370

²¹² MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 128.

²¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 44-45.

²¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 708.

²¹⁵ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 129-130.

Já na imunidade genérica há uma proibição da cobrança de impostos sobre templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

No que se refere a imunidade aos templos, em rigor, essa imunidade não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja. Destaca Carrazza²¹⁶ que tem-se aceito que também são templos a loja maçônica e o centro espírita. Mesmo cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade, até porque o benefício em tela é mais necessário às religiões incipientes que àquelas que, tendo grande número de fiéis, bem ou mal, sempre encontrariam meios de sobrevivência, ainda que compelidas a suportar pesada carga tributária. Entretanto, o culto tem que atender os requisitos mínimos de espiritualidade e transcendentalidade, para ser considerada uma religião, e assim ser abrangida pela imunidade prevista. Portanto, são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus anexos.

Quanto a imunidade às entidades, o que a Constituição pretendeu foi favorecer a sindicalização dos trabalhadores, máxime daqueles que exercem misteres economicamente mais humildes. Além disso, Carrazza²¹⁷ leciona que a imunidade dispensada as entidades sindicais alcança, também, as federações, confederações e as centrais sindicais. Ora, se as partes (as entidades sindicais de trabalhadores) são imunes a impostos, o todo (a central sindical) necessariamente também o é. Chega-se a essa conclusão utilizando o postulado lógico pelo qual o todo segue a sorte das partes que o formam. Quanto às instituições de educação e de assistência social, o que o legislador constituinte busca é a colaboração destas entidades particulares para com o Estado. Quer a Constituição, assim, não só incentivar pessoas privadas a que criem instituições de educação e assistência suprindo as deficiências da ação estatal, aperfeiçoando-a ou melhorando-a, como ainda visa a assegurar que essas

²¹⁶ Consideram-se “anexos dos templos” todos os locais que tornam possível, isto é, viabilizam, o culto ou dele decorrem. Assim, são “anexos dos templos”, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério etc., desde que, é claro, não sejam empregados em fins econômicos. Também eles não podem sofrer a incidência, por exemplo, do IPTU. Se a religião for protestante, são anexos a casa do pastor, o centro de formação de pastores etc. Se a religião for israelita, a casa do rabino, o centro de formação de rabinos etc. Assim, observamos que de pouco valeria considerar imune ao IPTU o templo propriamente dito e fazer incidir este imposto sobre a casa onde o oficiante do culto reside. Seria o mesmo que dar com a mão direita e tirar com a esquerda, o que, obviamente, a Constituição não faz. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 729-732)

²¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 741-742, 745.

entidades existam desembaraçadamente, inclusive quanto a encargos tributário.

No tocante a templos, partidos políticos, entidades sindicais e as referidas instituições de educação e de assistência social, a vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades.

Conforme Martins²¹⁸, a Constituição procurou respeitar a liberdade de consciência, não privando ninguém de aprender, cultivar e praticar sua fé. Para isso, considera por igual todas as religiões, não privando pessoa alguma da prática de seus cultos. Quanto às instituições de educação e de assistência social, se as mesmas tiverem fins lucrativos, elas não desfrutam de imunidade. Por fim, quanto à imunidade de livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, essa imunidade tem por objetivo baratear o custo dos mesmos, englobando não só a atividade principal, mas também a atividade-meio, como os anúncios. Objetiva dar a todas as pessoas maior acesso à cultura, à informação e à educação.

Por fim, como imunidades específicas temos a não-incidência constitucional tributária de ITR pequenas glebas, ITIV para incorporação imobiliária, ICMS na operação de serviço de comunicação de TV gratuita, ICMS na operação da extração ao refino de petróleo, ICMS nas operações envolvendo ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial, e ICMS e IPI nas operações de comércio exterior.

O estudo dessas limitações ao poder de tributar tem especial importância para a presente pesquisa, pois tais princípios e imunidades irão influenciar a atuação extrafiscal, restringindo o poder estatal nesse campo de determinação.

²¹⁸ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 134-136.

3 FENÔMENO DA EXTRAFISCALIDADE

3.1 TRIBUTO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Em nome do delineamento do referencial teórico dos institutos que circunscrevem o objeto central da presente pesquisa, com a exata compreensão de competência, poder e limitação exacional, urge o debate acerca do próprio conceito de tributo, para em seguida analisar as suas espécies. O referido conceito foi previsto no art. 3º da Lei 5.172/66.

A tributação é o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Para Côelho²¹⁹, sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia. Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras que regem a nação.

A referida previsão legal relaciona o tributo a 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.

Um conceito constitucional de tributo seria o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, nas palavras de Torres²²⁰, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

Os tributos, assim, são receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal, às vezes consorciado com seu poder de regular, nas palavras de Nogueira²²¹, mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

As atividades estatais, e nisso se inclui a atividade de imposição tributária, devem

²¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 421-422.

²²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O Conceito Constitucional de Tributo. In: TORRES, Heleno (Coor.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 589.

²²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 155.

perseguir os objetivos estipulados no art. 3.º da Constituição, e os meios empregados para tanto devem estar de acordo com todos os valores e princípios defendidos por ela. É dessa forma que, conforme Passari²²², se conclui que a atividade de imposição tributária retira parcela da riqueza do indivíduo apenas como meio de implementar os direitos fundamentais e outros objetivos da República. Ora, uma vez que essa atividade está retirando parcela da riqueza do indivíduo, a melhor forma de se ter critérios objetivos para garantir que esta atividade não violará direitos fundamentais é estabelecer que esta atividade tenha em sua hipótese critérios que especifiquem um conteúdo econômico relativo ao contribuinte, uma riqueza do indivíduo. Assim, por força do princípio da proporcionalidade, é dever do legislador instituir somente tributos cujo aspecto material da hipótese de incidência e cuja base de cálculo exibam conteúdo econômico pertinente e relativo ao contribuinte.

A essência jurídica do tributo é, na lição de Côelho²²³, ser uma prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada, na parafiscalidade, que não constitua sanção de ato ilícito, não sendo multa, instituída em lei, não decorrente de contrato.

A forma da definição legal para o conceito de tributo recebe críticas por parte da própria técnica legislativa. Entretanto, a definição legal para tal conceito traz aspectos positivos e negativos a serem considerados. Por um lado, o CTN realizou isso em pleno regime militar, numa conjuntura político-institucional que exigia estabilidade e segurança jurídica, apaziguando as discussões em contrário do alcance da natureza tributária, principalmente como a forma de financiamento estatal para um regime de exceção. Por outro lado, conceituar na lei provoca um engessamento hermenêutico, com castração de entendimentos em contrário.

O primeiro elemento na definição de tributo é que ele diz respeito a uma prestação, pertencente ao direito obrigacional, contudo, aplicado na esfera publicista. Manifestada em prestações positivas e negativas. Em obrigações principais e acessórias, respectivamente, dar, fazer e não-fazer ou tolerar que se faça.

Assim, há a obrigação de dar com o pagamento do tributo ou multa, esta em decorrência do inadimplemento de obrigação acessória. Fazer, como na escrituração contábil e registro empresarial nos livros de movimentação financeira. E não-fazer, ou tolerar que se faça, com a submissão aos procedimentos de fiscalização da Fazenda Pública, onde o particular não deve criar obstáculos para essa auditoria.

²²² PASSARI, Alessandro Antônio. A natureza da capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, 2010, vol. 93, p. 11.

²²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 424.

Essa prestação tem caráter pecuniário, principalmente em dinheiro, tendo em vista que não mais se admite o pagamento *in natura*, em produtos naturais e agrícolas, amplamente utilizado até a Idade Média, pelo advento do feudalismo na relação entre senhor feudal e vassalo. Nem muito menos *in labore*, onde os particulares, especificamente profissionais liberais, pagavam tributos prestando serviços a Corte e/ou ao povo.

Isso porque na concepção de Estado moderno, este possui o seu próprio quadro de servidores, efetivos e temporários, que prestam serviços públicos. O Estado, então, recebendo os tributos, remunera os seus servidores.

Segundo aspectos econômicos, as formas de arrecadação do Estado tiveram uma lenta evolução passando de prestações em trabalho (*tributum in labore*) para prestações em espécie (*tributum in natura*) e finalmente em dinheiro (*tributum in pecúnia*). Balthazar²²⁴ ensina-nos que pelo aspecto político, tais prestações passaram de contribuições forçadas para contribuições definidas em lei.

Outro importante elemento na mencionada conceituação diz respeito à compulsoriedade. Esse termo consiste no dever de pagar a exação independentemente da vontade do contribuinte. Neste caso, na concepção de Rosa Júnior²²⁵, a obrigação nasce diretamente da lei, sem que o particular possa manifesta sua vontade sobre esse ato.

Tal compulsoriedade exige a submissão às normas cogentes, onde o inadimplemento pode gerar inscrição na Dívida Ativa do ente público credor, não expedição de certidão negativa para participação em procedimento licitatório e possibilidade de ser acionado judicialmente através de ação de execução fiscal, onde o Judiciário pode ordenar o seqüestro e leilão de bens para saldar o crédito da Fazenda, além da inscrição no Cadastro de Inadimplentes da Administração Pública (Cadin). Contudo, é necessário ainda observar o prazo prescricional quinquenal para o ente exigir judicialmente o seu crédito.

Sobre essa forma coercitiva, Harada²²⁶ leciona que com gradativa evolução das despesas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim, assentou-se sua força coercitiva para a retirada parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais.

A prestação tributária se dá em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, pois a

²²⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 20.

²²⁵ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 42.

²²⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 293-294.

mesma admite a dação em pagamento, através do pagamento em imóveis. Além da utilização de títulos da dívida pública, os quais correspondem a papéis do governo em circulação para capitalização deste. Essa moeda é considerada apenas a corrente, porém a Receita Federal não aceita o pagamento de tributos federais senão por moeda nacional.

A expressão “toda prestação pecuniária”, portanto, significa que a prestação tributária é expressa em moeda, pois não se admite a instituição de tributo de outra natureza, ou seja, *in natura* ou *in labore*. Contudo, conclui Machado²²⁷, em algumas circunstâncias especiais se admite que a dívida tributária seja satisfeita pela entrega de bens cujo valor possa ser expresso em moeda, como é o caso dos referidos títulos e dação.

Pela cláusula de não constituir sanção de ato ilícito, a exação deve ser decorrente da prática de atos lícitos e legais, como da realização de operação financeira, prestação de serviços, circulação de mercadoria ou mesmo aferição de renda.

A tributação não pode ser manipulada, nesse sentido, como forma de sanção. Essa é a razão porque a multa não é considerada espécie tributária. Esse elemento do conceito do mencionado art. 3º se coaduna com o princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150 do Estatuto Básico.

A norma constitucional, a rigor, pode ser interpretada como autorização apenas para a instituição de um tributo extrafiscal proibitivo. Mas não se pode negar que ela autoriza um tributo punitivo. Recorda Machado²²⁸ que tudo fica a depender da lei federal que regular a matéria. Se o legislador federal autorizar um tributo com feição extrafiscal, não estará violando o preceito da Lei Maior; entretanto, se autorizar um tributo de natureza penal, pode ser entendido como expressa exceção ao que estabelece o art. 3º do CTN ao definir tributo como prestação não decorrente de ato ilícito.

O tributo se distingue da penalidade porque tem como hipótese de incidência um ato lícito, enquanto a penalidade se dá pela prática de algo ilícito. Na lição de Harada²²⁹, o objetivo da expressão “que não constitua sanção de ato ilícito” é afastar a cobrança da exação como imposição de penalidade. Esse ponto que tem causado controvérsia é a instituição de um tributo com características de penalização. Isso porque, a Constituição Cidadã, no art. 182, § 4º, II, autorizou a progressividade no tempo para imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, com a finalidade de obrigar o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado a promover o seu adequado aproveitamento.

²²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 56.

²²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 58.

²²⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 308-309.

Outro elemento na definição de tributo é que ele deve ser instituído em lei. Trata-se da consagração do princípio da legalidade em matéria tributária, decorrente da necessidade de normativismo. Este estabelecido desde 1215 com a Carta Magna Inglesa do Rei João Sem-Terra. Assim, via de regra, a tributação é manipulada somente através de lei em sentido estrito. Apenas por meio da lei advinda da aprovação legislativa, como já outrora descrito.

A expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos, é o nome que indica, na visão de Ataliba²³⁰, a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado.

A prestação tributária, ainda, deve ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Isso significa que para a exigência do tributo é necessário que haja um vínculo da prática do fato gerador. Além disso, a atividade fiscal é norteadada pela vinculação, onde tudo já está previsto em lei, em atos administrativos vinculados, como base de cálculo, alíquotas, contribuintes e forma de lançamento. Com isso, o agente público somente irá aplicar a lei. Caso não cobre o tributo ou autue e multe em caso de infração à lei, o agente responderá, inclusive, funcionalmente.

Atividade administrativa plenamente vinculada, no parecer de Machado²³¹, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar cada caso a finalidade da lei. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo de pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo mais.

A configuração do requisito da cobrança mediante atividade administrativa vinculada como efeito da norma jurídica tributária é plausível se concebermos tais manifestações como integrantes de todo e qualquer conseqüente normativo do veículo introdutor da obrigação em abstrato. De tal forma que, nas palavras de Colnago²³², para a criação concreta do enlace obrigacional, o agente administrativo, ao proceder o lançamento, deverá observar tal requisito presente no art. 3.º do CTN, sob pena de a norma jurídica individual e concreta eventualmente produzida ser cominada de invalidade. Logo, o efeito da norma abstrata converte-se em requisito de validade da norma concreta.

Por causa da atividade administrativa vinculada, em matéria exacional não existe espaço para a discricionariedade, com análise de conveniência e oportunidade para a cobrança

²³⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: RT, 1990, p. 53.

²³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 61.

²³² COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A natureza jurídica tributária das contribuições para o seguro DPVAT. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 51, p. 57, Jul / 2003, p. 57.

do tributo. Essa discricionariedade não se confunde com arbitrariedade, pois a primeira diz respeito a atuação dentro dos limites da lei, já a arbitrariedade se refere ao abuso ou excesso de poder, onde o agente responde pelo crime de excesso de exação.

O legislador, portanto, achou por bem trazer expressamente no conceito de tributo a expressão “cobrada mediante atividade financeira plenamente vinculada”. De acordo com Harada²³³, significa que o ente responsável pela cobrança da exação deve seguir os postulados legais, estando a eles vinculados, sem liberdade de apreciar a conveniência e oportunidade de quando vai exigí-lo do contribuinte.

É importante observar, por fim, que o vínculo fiscal também se perfaz no plano jurídico e legal. Não apenas com a autorização da Constituição Federal e disciplinamento e embasamento em lei complementar com normas gerais de tributação, na forma do CTN. Mas, é necessária a existência de lei ordinária local instituidora da exação. O crédito tributário somente surge a partir do lançamento do tributo, seja esse de ofício, por declaração ou homologação.

Não basta a previsão como hipótese de incidência tributária na lei, nem apenas a ocorrência do fato gerador, onde há a saída do mundo abstrato da lei para a aplicação no mundo real, e nem a verificação da obrigação tributária. É imprescindível o procedimento de lançamento para concretizar o direito da Administração e o dever do particular, gerando o ônus para o primeiro e o ônus para o segundo.

O CTN define a obrigação tributária atribuindo-lhe caráter patrimonial e faz críticas à doutrina que defende a patrimonialidade como requisito essencial daquela obrigação. Borges²³⁴ entende, por isso, em seu estudo sobre a obrigação tributária, ser equivocada a afirmação de que a obrigação tributária é essencialmente patrimonial. Sua generalidade inexcetuada não necessita sequer ser investigada e avaliada em sede dogmática, porque é de si epistemologicamente ilegítima. Pode o estudioso, após a enunciação indutiva, surpreender-se com a constatação de norma obrigacional não-patrimonial.

O intérprete, com isso, deve buscar o conceito jurídico de tributo não somente no CTN, mas primordialmente na Constituição. Segundo Colnago²³⁵, por meio da análise das normas constitucionais é perfeitamente possível determinar os contornos mínimos do termo, de forma a podermos dizer o que é e o que não é natural à figura tributária.

²³³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 309.

²³⁴ BORGES, José Souto Maior. Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica. *In*: TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 65.

²³⁵ COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A natureza jurídica tributária das contribuições para o seguro DPVAT. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 51, p. 57, Jul / 2003, p. 57.

À luz do conceito de tributo, passemos agora ao estudo das suas espécies. Sendo o tributo uma expressão genérica, então, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios serão as suas espécies, numa classificação quatipartite.

O único critério científico jurídico que permite aferir a natureza jurídica do tributo é o critério da base de cálculo, ou seja, o núcleo da hipótese de incidência. Becker²³⁶ assevera que o núcleo, ou base de cálculo, confere gênero jurídico do tributo e os elementos adjetivos atribuem a espécie jurídica àquele gênero. Assim, a natureza jurídica do tributo, e a do dever jurídico tributário, não depende da destinação financeira ou extrafiscal que o sujeito ativo da relação jurídica vier a dar ao bem que confere a consistência material ao tributo que foi ou deve ser prestado. Nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo, a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada.

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Esse tipo tributário não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos. Mas antes, nas conclusões de Nabais²³⁷, como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado.

Já as taxas correspondem a tributos vinculados a uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Tais serviços públicos consideram-se utilizados pelo contribuinte efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; e potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Enquadram-se como serviços específicos quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas; e serviços divisíveis quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. Além disso, a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Portanto, a primeira característica da taxa é ser um tributo cujo fato gerador é vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Portanto, para

²³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 399.

²³⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 185.

Machado²³⁸, taxa é um tributo contraprestacional, vale dizer, o seu pagamento corresponde a uma contraprestação do contribuinte ao Estado, pelo serviço que lhe presta, ou pela vantagem que lhe proporciona. A taxa de serviço público é toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas.

As contribuições, por sua vez, possuem natureza jurídica determinada pelas suas subespécies. Assim, teremos as contribuições de melhoria, contribuições sociais, previdenciárias, para custeio da iluminação pública, corporativas e de intervenção no domínio econômico.

No passado houve alguma controvérsia em relação à natureza jurídica de tais contribuições. Porquanto, de acordo com Becker²³⁹, os autores que adotavam a classificação bipartida dos tributos em impostos e taxas; entendiam que quando a base de cálculo da contribuição fosse a mais valia, o tributo em questão teria natureza de imposto; e, quando a base de cálculo consistisse no valor da obra, a natureza seria de taxa. Quer parecer, entretanto, que a limitação dupla desta contribuição, ao limite total da despesa realizada e ao limite individual do acréscimo de valor auferido por cada imóvel beneficiado, faz com que este tributo possua natureza diversa do imposto e da taxa.

No que concerne às contribuições, de fato, ainda existem controvérsias acerca de sua natureza exacional no âmbito doutrinário. Ensina-nos Machado²⁴⁰, contudo, que o STF já reconheceu o seu caráter tributário. É indubitosa, hoje, a natureza tributária delas. Aliás, a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico. No caso de que se cuida, a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, com ressalva, quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria.

A contribuição de melhoria é, por determinação constitucional, decorrente de obras públicas com a necessária valorização imobiliária. A sua cobrança ocorre a partir de um rateio que considere os limites global e individual da despesa. Além disso, a mesma está sujeita também ao arbitramento por parte do Poder Público.

Apesar de pouco explorado, a cobrança desse tributo pode ser um elemento importante para impulsionar o desenvolvimento e infra-estrutura das cidades, além de que trata-se de uma

²³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 434, 437.

²³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 351-352.

²⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 410.

contribuição justa, pois trabalha com o conceito de recomposição.

Esse tributo é, então, vinculado a determinada atividade estatal prestada ao contribuinte e tem seu objetivo em recuperar o valor investido pelo fisco na obra pública. Desta forma, informa-nos Martins²⁴¹ que o referido visa evitar um enriquecimento do contribuinte em decorrência desse tipo de obra.

A contribuição de melhoria é a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis. Na visão de Machado²⁴², configura-se em tributo de natureza vinculada, o qual não deve se confundir com a taxa.

No estudo desse tributo é importante frisar a diferença entre a hipótese de incidência deste, a qual corresponde a realização de obra pública, e da taxa, no caso específico de serviço público, o qual possui natureza contínua.

Na contribuição de melhoria a valorização é erigida como a vantagem obtida pelo particular, mas em contrapartida o custo da obra não poderá nunca ser superado pelo somatório das contribuições de melhoria cobradas dos proprietários. Noutras palavras, assevera Côelho²⁴³ que esse tributo é cobrado para cobrir o custo da obra valorizadora e não para captar a mera mais valia imobiliária, vez que as valorizações somadas poderiam superar o custo a obra valorizadora.

Não se trata de um tributo que se atrele apenas ao patrimônio ou à plus-valia patrimonial. Sustenta Amaro²⁴⁴ que é preciso que haja mais-valia, agregada ao patrimônio do contribuinte, mas, além disso, requer-se que essa mais-valia decorra de obra pública, para que se justifique a cobrança.

Assim, conforme determinação do CTN, essa tributação é instituída para fazer face ao custo de obras públicas nas condições já mencionadas, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A lei relativa à contribuição de melhoria, observará os seguintes requisitos mínimos:
(1) publicação prévia dos seguintes elementos: memorial descritivo do projeto; orçamento do

²⁴¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 99.

²⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 435-436.

²⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 538.

²⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 69.

custo da obra; determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; delimitação da zona beneficiada; e determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; (2) fixação de prazo não inferior a 30 dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos anteriormente referidos; (3) regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da referida impugnação, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização. Ademais, por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

No tocante à contribuição previdenciária, além da União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. Os contribuintes desse tributo serão os empregadores, empregados, aposentados e administradores de concursos de prognósticos.

O sistema de seguridade social ainda será subsidiado por meio de contribuições como programa de integração social (PIS), contribuição para o financiamento social (COFINS) e contribuição sobre o lucro líquido (CSLL). Essas contribuições terão alíquotas diversificadas e terão como objetivo o suprimento de áreas sociais como o sistema público de saúde. O que justifica a alta carga tributária brasileira.

Os Municípios e o Distrito Federal poderão, ainda, instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), observado os princípios de legalidade, noventena, irretroatividade e anterioridade.

Sendo facultada a cobrança dessa contribuição, na fatura de consumo de energia elétrica, o que gera inúmeras discussões pela inconstitucionalidade da cobrança face ao conceito de tributo no art. 3º do CTN e a aplicação de sanções políticas pelo seu inadimplemento, como o corte no fornecimento de energia.

Quanto às contribuições corporativas, as mesmas são em favor de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. A sua instituição se processa por meio de lei federal, porém com arrecadação e fiscalização do respectivo Conselho ou Ordem. Esse tributo é devido somente para a entidade representativa de classe determinada por lei.

Temos, ainda, as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), onde há a necessidade de instituição por meio de intervenção específica, tendo em vista que todo tributo acaba, direta ou indiretamente, interferindo na economia, numa relação inversamente proporcional.

A exemplo da cobrança da CIDE combustível com intervenção específica de equalizar o preço do barril de petróleo no mercado internacional, em períodos de grandes e bruscas oscilações, e composição de fundo para financiamento de projetos ambientais de combate a impactos da poluição gerada.

Pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida. Elas são destinadas a suprir com recursos financeiros de entidades do poder público estatal, sendo desvinculadas estas arrecadações do Tesouro Nacional, no sentido que dispõem de orçamento próprio. Sobre as CIDEs, destaca Machado²⁴⁵ que elas vinculam-se ao órgão do Poder Público incumbido de desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia.

Por fim, temos os empréstimos compulsórios como tributo federal, instituídos mediante lei complementar. A instituição deles deve atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o princípio da anterioridade. A aplicação dos recursos provenientes desse tributo será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

O referido empréstimo, por outro lado, é uma categoria jurídica autônoma. Tem sua própria identidade. Sua natureza jurídica específica. No parecer de Machado²⁴⁶, não é uma espécie de tributo. Isso porque na norma da Constituição Federal de 1967, com redação dada pela Emenda n. 1/1969, ao dizer que ao empréstimo compulsório são aplicáveis as disposições constitucionais relativas aos tributos, confirma que o empréstimo compulsório não é tributo. Se fosse, não seria necessária tal norma na Constituição.

3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Com o entendimento acerca da definição da exação e da natureza jurídica das suas espécies, numa projeção quatipartite, cabe-nos agora analisar a classificação dos tributos, para depois enquadrar o fenômeno da extrafiscalidade, objeto da presente pesquisa, nesse universo.

²⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 421.

²⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 70.

A referida classificação se dá em quatro vertentes. Pode-se examinar a exação à luz da autoridade impositiva, da exclusividade de imposição, dos benefícios ao sujeito passivo e dos fins pretendidos. Daremos maior atenção nesta última, tendo em vista a inserção do conceito de extrafiscalidade.

A primeira classificação diz respeito à autoridade impositiva. Por ela, os tributos podem ser federais, estaduais, distritais e municipais. Os federais correspondem aos impostos da União sobre importação de produtos estrangeiros (II); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); renda e proventos de qualquer natureza (IR); produtos industrializados (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); propriedade territorial rural (ITR); e sobre grandes fortunas (IGF).

Além dos impostos residuais e extraordinários, contribuições sociais, empréstimos compulsórios, taxas de serviços públicos e de poder de polícia, contribuição de melhoria, contribuição previdenciária, CIDE e contribuições corporativas.

A definição dos impostos, bem como o fato gerador das taxas, contribuições e empréstimos compulsórios já foi objeto de nosso estudo no item anterior. Porém, aqui há uma inovação com respeito aos impostos residuais e impostos extraordinários.

Os primeiros são instituídos mediante lei complementar e correspondem aos novos impostos, os quais não foram previstos originalmente na Constituição de 1988, e podem ser cobrados desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, além da partilha de 20% com os Estados.

Nesse sentido, a União não poderá valer-se de materialidades que tenham sido indicadas e autorizadas pelo texto constitucional para impostos de competência das demais pessoas políticas de direito público interno, sob pena de violação ao princípio federativo, de acordo com o magistério de Marques²⁴⁷.

Acerca da necessidade de lei complementar, o constituinte quis pôr freios à multiplicação de impostos federais. Compreende Carrazza²⁴⁸ que a fórmula que encontrou foi justamente esta: exigir que os novos impostos só pudessem ser validamente instituídos por meio de lei complementar, ato normativo que exige quorum qualificado de aprovação.

Já os impostos extraordinários são os que a União poderá instituir na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não na sua competência tributária. Eles serão

²⁴⁷ MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 214.

²⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 591.

suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Porém, o CTN, em seu art. 76, determina a supressão no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

Os tributos estaduais dizem respeito aos impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); 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 (ICMS); e propriedade de veículos automotores (IPVA), além da contribuição de melhoria, taxas e contribuição previdenciária.

Finalmente, os tributos municipais correspondem aos impostos sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); 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 (ITIV); e serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência do ICMS, definidos em lei complementar (ISS).

Além das taxas de serviços públicos e de poder de polícia, contribuição de melhoria, e contribuição previdenciária. Os tributos distritais, em virtude do Distrito Federal ser entidade híbrida, corresponderá a cumulação da competência dos tributos estaduais e municipais.

Uma segunda classificação dos tributos é com respeito à exclusividade de imposição, na qual observa-se a distribuição constitucional privativa para instituir determinados tributos, respeitando-se, assim, a regra da indelegabilidade da competência tributária e da vedação de invasão desta.

Nesse sentido, podemos ter tributos privativos, comuns e concorrentes. Os primeiros correspondem aos impostos nominalmente definidos pela Constituição na distribuição dos sete impostos federais, três impostos estaduais e três impostos municipais. Além dos impostos residuais e extraordinários, contribuições corporativas, CIDE, empréstimos compulsórios e contribuições sociais que pertencerão exclusivamente à União e a COSIP que pertencerá aos Municípios e ao Distrito Federal.

Os tributos comuns estão relacionados às taxas, contribuição de melhoria e contribuição previdenciária, onde qualquer dos entes federativos poderá exigir. Contudo, desde que, respectivamente, a esfera de governo preste o serviço público, exerça seu poder de polícia, realize obra pública com valorização imobiliária ou mantenha um instituto próprio de previdência para seus servidores.

Já os tributos concorrentes são incabíveis no sistema tributário brasileiro por este ser classificado como rígido, não admitindo concorrência nem invasão de competências, diferentemente do modelo norte-americano onde apenas o imposto de importação é

discriminado como federal.

Essa característica do nosso sistema decorre da própria Constituição demarcar o campo de incidência para cobrança da exação pelos entes federados, especificamente nos arts. 145 a 162. Além disso, há críticas aos tributos concorrentes, pois no sistema flexível, na falta de controle contábil e organização do contribuinte, este ficará passível de pagar novamente a prestação exigida.

Sobre o sistema tributário brasileiro, lembra Martins²⁴⁹ que o mesmo foi plasmado nos arts. 145 a 156 da Constituição. O capítulo foi dividido em cinco partes, a primeira delas dedicada aos princípios gerais. De rigor, são três: o princípio das espécies tributárias, as quais foram conformadas em cinco tipos diferentes (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios), o princípio da lei complementar e o princípio da capacidade contributiva. Estes dois últimos objetivam proteger o contribuinte contra o Poder Público. O primeiro determina que as normas gerais, os conflitos de competência entre os poderes tributantes e as limitações constitucionais do poder de tributar sejam formatados por lei complementar, que passa a ter caráter de lei nacional.

O outro exige que a imposição tributária não implique efeito de confisco, devendo ser respeitada a capacidade econômica dos contribuintes, sendo, os impostos, pessoais ou reais (diretos ou indiretos). A seção segunda do capítulo do sistema faz menção às limitações constitucionais ao poder de tributar, assegurando 6 princípios básicos, a saber: da legalidade, da equivalência, da irretroatividade, da anterioridade, da não limitação de tráfego, da não confiscatoriedade e das imunidades fiscais. Tais princípios já estão, em parte, explicitados pelo CTN, que ainda vige no que diz respeito às normas gerais. As três últimas partes do capítulo são dedicadas aos impostos federais, estaduais e municipais.

A terceira classificação dos tributos é no tocante aos benefícios ao sujeito passivo da relação tributária. Noutras palavras, o foco aqui é com respeito à contra-prestação estatal ao contribuinte. Por essa classificação os tributos podem ser vinculados, não-vinculados e especiais.

Os primeiros dizem respeito a exação cuja obrigação tem por fato gerador uma situação dependente de atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Como é o caso da taxa e da contribuição de melhoria, onde necessariamente, para sua cobrança, é preciso, respectivamente, a prestação de serviço público específico e divisível, o exercício do poder de polícia e a realização de obra pública com valorização imobiliária.

²⁴⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A evolução do sistema tributário no Brasil. *In: Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 8, São Paulo: RT, Fev / 2011, p. 215.

Os tributos não-vinculados, por sua vez, são aqueles cuja obrigação tem por hipótese de incidência uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, como no caso dos impostos. Por fim, os especiais são aqueles aos quais não se têm como auferir a contra-prestação específica ao contribuinte, como na tributação incidente em caso de guerra externa.

A posição bipartida, para Ataliba²⁵⁰, classifica os tributos em duas espécies: vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal. O que toma como critério a circunstância da materialidade da hipótese de incidência ser uma atuação estatal ou um fato qualquer que não configurasse atuação estatal. Dessa forma, sempre que inexistir este vínculo com a atuação estatal teríamos um imposto, enquanto que, se tal vínculo existir, estaremos diante de uma taxa ou contribuição. Por sua vez, a distinção entre taxa e contribuição estaria em que as taxas teriam como base impositiva uma dimensão da atuação estatal, ao passo que na contribuição a base impositiva seria designada por lei e correspondente à uma medida, um aspecto mensurável, do elemento intermediário, posto como causa ou efeito da atuação estatal.

Sobre o excesso de tributos desvinculados de uma ação estatal, leciona Catarino²⁵¹ que sabe-se que a não destinação da receita obtida com os impostos é uma regra universal de direito financeiro. Não se ignora que essa regra é de fundamental importância para que os entes federados consigam fazer frente às despesas gerais (regra da universalidade), bem como que se trata de vedação que visa resguardar a independência do Executivo, que, do contrário, poderia ficar absolutamente amarrado às destinações previamente estabelecidas em lei. Com efeito, o contribuinte paga a taxa cobrada por um serviço diretamente utilizado com muito menor resistência.

É muito comum no Brasil, por exemplo, a afirmação segundo a qual a cobrança do IPVA seria absurda, uma vez que as estradas estão em péssimas condições. Evidentemente, o cidadão comum não sabe que a Constituição veda a criação de um imposto com a finalidade específica de manter e recuperar as estradas. Ele deseja uma contraprestação direta pelo que está pagando e, quando não a vê, repudia o imposto que deve ser suportado. Apesar de extremamente desejado sob o ponto de vista do consentimento ao imposto, a afetação de todas as receitas obtidas com os impostos, de modo a lhes imprimir o caráter sinalagmático que o contribuinte deseja, é impossível nos dias atuais. Porém, a política fiscal que, conseguindo remunerar os gastos governamentais com tributos vinculados, diminuir a utilização dos

²⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: RT, 1990.

²⁵¹ CATARINO, João Ricardo. Consentimento ao imposto: do positivismo à desumanização uma análise de direito comparado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 97, p. 265, Mar. 2011.

impostos certamente logrará maior êxito, dada a menor resistência que gerará.

A classificação quanto aos fins pretendidos abre-nos a concepção importantíssima para a presente pesquisa, qual seja, a dos tributos fiscais, parafiscais e extrafiscais. O primeiro pretende alcançar, principalmente, fins arrecadatórios para o erário, trazendo um maior volume financeiro para o mesmo, como no caso do IR e do ICMS, a fim de que o Estado possa ter receita para atender a necessidade pública na forma de serviços e obras.

No período liberal, a perspectiva tributária predominante era a concepção de tributos fiscais. Na perspectiva de Moraes²⁵², com a criação do Estado Fiscal os impostos passam a ser a única fonte de sustento público, uma vez não mais poder interferir no mercado econômico. É também em razão da impossibilidade dessa ingerência que características diversas da fiscalidade não poderiam integrar os tributos. Nesse sentido, tal finalidade corresponde à meta econômica dos sistemas tributários mais antigos, que limitavam a utilização dos impostos para um fim unicamente fiscal, determinado pelo total das necessidades públicas. A economia clássica, condenando em princípio toda intromissão do Estado no desenvolvimento econômico, propugna pelo imposto como instrumento exclusivamente financeiro, para servir como carreador de receitas necessárias para as despesas do Estado, não para outros fins.

Os tributos parafiscais também visam fins arrecadatórios, porém para os cofres de entidades paralelas ao Estado, como no caso da contribuição previdenciária, esta destinada ao caixa autônomo do INSS e não mesclado ao Orçamento Geral da União. Ainda podemos incluir nessa categoria a contribuição corporativa, a exemplo da anuidade da Ordem dos Advogados do Brasil devida por seus membros.

Como esse também de tributo parafiscal, a CIDE, sendo uma contribuição deve ficar sujeita ao regime jurídico destes tributos, ou seja, exige que a arrecadação tenha destinação vinculada à intervenção. Enfatiza Fortes²⁵³ que o dinheiro arrecadado deverá ser utilizado, necessariamente, para os fins da instituição do tributo e, para a CIDE combustível, o uso adequado é em políticas públicas ambientais, entre elas, aquelas de incentivos para empresas que efetivamente incorporaram em suas ações a responsabilidade social ambiental. Desta forma, ter-se-á ações públicas de controle e fiscalização, custeio pelos potenciais agressores ambientais e garantias de investimento público direcionado.

Os tributos extrafiscais, por fim, como instrumentos modernos e último estágio da

²⁵² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1, p. 441

²⁵³ FORTES, Felipe Cianca. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7218. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

atividade financeira estatal, têm fins não arrecadatórios. Antes buscam a intervenção no domínio econômico para corrigir distorções econômicas e/ou sociais.

Tratam-se de normas tributárias que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária, na forma de impostos, ou uma não tributação ou uma tributação menor, estão dominadas pelo intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais dos seus destinatários. Corroborando com essa ideia, Nabais²⁵⁴ entende que são normas que contêm medidas de política econômica e social. Os impostos extrafiscais não constituem uma novidade no Estado Social, já que neles sempre se incluíram os clássicos impostos aduaneiros protetivos, bem antigos e conhecidos do estado liberal cuja finalidade era, e ainda é, de proteger os respectivos espaços econômicos nacionais, pelo que a atual o Estado Social se limitou a acrescentar a esses os chamados impostos orientadores que, justamente por terem objetivos diferentes norteadores de intervenção econômica e social, desencadearam a ampla problemática de sua legitimidade constitucional.

Como segundo nota, há que se assinalar que estes últimos impostos extrafiscais, os únicos que constituem um verdadeiro apporto do Estado Social, são bastante mais raros do que, à primeira vista se possa pensar, pois o legislador erige em finalidade dominante dum imposto a intervenção econômica e social, convertendo-a, assim, numa medida política econômica e social por via fiscal.

Extrafiscal não é o tributo cujo produto de sua arrecadação seja destinado a custear as atividades do Estado de intervenção no domínio econômico, mas aquele que se apresenta, ele próprio (não a sua receita), como instrumento da intervenção estatal. Para Ramos Filho²⁵⁵, é o caso, por exemplo, da redução do imposto de exportação pelo Poder Executivo, com o fim de estimular as operações que destinem ao exterior determinada categoria de produtos, ou da cobrança progressiva do IPTU, com o fim de desestimular a manutenção de propriedades urbanas não edificadas, subutilizadas ou não utilizadas. Seria também o caso da majoração do imposto de importação pelo Poder Executivo com o fim de desencorajar a aquisição, por residentes no país, de bens importados, a percepção do tributo contraria o objetivo estatal, pois aquilo que o Estado realmente deseja é proteger à indústria nacional.

Portanto, os impostos podem, quanto à função, ser fiscais, extrafiscais e parafiscais. Afirma Machado²⁵⁶ que o tributo é considerado fiscal quando busca, principalmente, a

²⁵⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 629-630.

²⁵⁵ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A intervenção do Estado no domínio econômico: limites e modalidades à luz do direito brasileiro. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Set / 2009, vol. 88, p. 60.

²⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 68-67.

arrecadação de recursos para o Estado; extrafiscal, quando tem o escopo de condicionar condutas sociais ao atingimento do bem comum, tendo como fim não só a arrecadação, mas buscando interferir no domínio econômico e social; e parafiscal, quando tem por objetivo arrecadar recursos para financiar atividades desempenhadas pelo terceiro setor.

No entanto, a fiscalidade e a extrafiscalidade não se excluem. Senão, conforme Gouvea²⁵⁷, que se complementam sempre, pois não há fiscalidade que não importe outras consequências. Nem extrafiscalidade que se opere sem a arrecadação de receitas tributárias.

Dada a importância do fenômeno da extrafiscalidade para o universo do Direito Público, especialmente para o campo constitucional, econômico e ambiental, além da sua relevância para a presente dissertação, preferimos escrever, com mais detalhes, sobre esse instrumento indutor em tópico à parte a seguir.

3.3 BASE CONCEITUAL E REPERCUSSÃO DA EXTRAFISCALIDADE

Iniciada após a segunda metade do século XX, e vivida até os dias atuais, a extrafiscalidade, matéria da presente pesquisa, articula o tributo, que historicamente foi utilizado com função fiscal a fim de fazer frente à despesa pública, para objetivos não arrecadatórios. Constituindo uma ferramenta moderna de que dispõe a Administração na atividade financeira estatal para promover o efeito indutor.

O objetivo do tributo sempre foi o de arrecadar recursos financeiros para o Estado. Nos dizeres de Machado²⁵⁸, no mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente os efeitos mais diversos na economia.

Assim, normas existem, denominadas tributárias, que não têm em vista a obtenção de receitas, mas sim prossecução de objetivos de diversa ordem, sobretudo econômica e social. Concedem, segundo Campos²⁵⁹, benefícios, aumentam taxas de imposto, etc. com fins de política social, cultural, emprego, etc. tentam promover ou obstaculizar certos comportamentos sociais ou econômicos, diminuindo através dos impostos, o rendimento ou a riqueza do sujeito-alvo, ou permitindo-lhe mais rendimentos ou riqueza líquidos de impostos. São normas materialmente não tributárias pertinentes antes ao Direito Econômico, da

²⁵⁷ GOUVEA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade do direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 80.

²⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 66.

²⁵⁹ CAMPOS, Diogo Leite de. **Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 39-40.

segurança social, etc.

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, conforme Nabais²⁶⁰, embora formalmente integrem o Direito Fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas.

O tributo é, de fato, o meio mais eficaz de arrecadação das divisas que o Estado efetivamente necessita para a consecução de seus fins, é o que a doutrina convencionou denominar de função fiscal do tributo; sendo que em paralelo a esta função existiria a chamada função extrafiscal, que, nas palavras de Machado²⁶¹, consistiria no uso da imposição tributária buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.

Uma das mais remotas formas de aplicação do tributo com fins extrafiscais, no entendimento de Baleeiro²⁶², refere-se à exigência de direitos alfandegários altamente onerosos na importação de mercadorias. A cobrança de tributo dessa natureza não tinha, e ainda não tem, ao fim precípua de gerar arrecadação, mas sim equilibrar a balança comercial e proteger a indústria nacional.

Portanto, essa forma de cobrar exações não é fenómeno recente no campo do Direito Tributário. Destaca Arruda²⁶³ que há relatos, por exemplo, de que foram concedidos incentivos fiscais pelos governos de Portugal, Espanha, Inglaterra e Holanda para financiar as expedições em busca de descobrir novas terras já nos séculos XV e XVI. A partir de então, intensificou-se a utilização de tributos com outras destinações, indo além da mera arrecadação de recursos. O Estado passou a utilizar a extrafiscalidade como mecanismo de intervenção na ordem económica e social.

Até o início do século XX a exação era utilizada apenas para arrecadação de riquezas financeiras. Porém, agora com a extrafiscalidade, em matéria de atividade financeira estatal, a arrecadação deixa de ser objetivo primordial para, nesses casos, ser mero efeito ou consequência produzida a fim de consagrar valores constitucionalmente definidos.

A tributação acha-se ligada à concepção social e política do Estado, variando seus fins segundo as tendências de cada organização política. Na compreensão de Moraes²⁶⁴, através de seu poder fiscal, o Estado intervém no controle da economia e do meio social, passando o

²⁶⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 630.

²⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 319.

²⁶² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 76.

²⁶³ ARRUDA, Angelo. **Administração pública e tributação: A extrafiscalidade como instrumento de política pública de inclusão social no âmbito municipal**. Santa Cruz do Sul: Universidade de Santa Cruz do Sul, 2007, p. 106.

²⁶⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1, p. 442.

imposto a possuir, ao lado da função fiscal, uma função extrafiscal, pois o imposto é visto como instrumento de intervenção ou regulação pública, de dirigismo estatal.

O tributo é, hoje, meio de correção de distorções econômicas e do desequilíbrio social; na dicção de Gomes²⁶⁵, influenciando em diferentes sentidos, obedecendo a diretrizes econômicas, políticas e sociais – é o que se convencionar chamar de extrafiscalidade.

A extrafiscalidade, como mecanismo de intervenção no comportamento do particular, compatibiliza-se perfeitamente com o espírito do ordenamento pátrio. O art. 170 da Constituição, que dispõe sobre os princípios gerais da ordem econômica, preceitua que esta se fundará sobre a valorização do trabalho e sobre a livre iniciativa. O art. 173, reforçando tal idéia, dispõe que a exploração direta da atividade econômica pelo Estado é excepcional, permitida apenas quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo. Na concepção de Pinto²⁶⁶, a exploração econômica é, portanto, de domínio do particular, sendo-lhe assegurado o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização dos órgãos públicos.

Tal exercício deve se desenvolver de modo livre, guiado pela sistemática do mercado e pela livre concorrência. Compete ao Estado compatibilizar o exercício da atividade econômica com os demais valores constitucionalmente assegurados, sem jamais cercear a livre iniciativa. O art. 174 vem reforçar o que foi dito, ao atribuir ao Estado a função de agente normativo e regulador da atividade econômica, incumbindo-lhe exercer, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, conforme já vimos em tópicos anteriores. É nesse cenário que a tributação extrafiscal surge como um dos mecanismos mais aptos a desempenhar esta tarefa regulatória. Ao instituir benefícios e majorações, o Estado preserva a esfera de liberdade do contribuinte, que pode optar por seguir o direcionamento proposto ou suportar a desvantagem financeira.

A extrafiscalidade é utilizada, com isso, para o Estado intervir na economia a fim de corrigir distorções em diversas áreas, como para evitar inflação, combater desemprego, proteger a indústria nacional, evitar fuga de moeda estrangeira, combater latifúndio improdutivo, inibir o consumo de drogas lícitas como bebidas alcoólicas e cigarro, proporcionar a diminuição das desigualdades sociais e econômicas entre as cinco regiões brasileiras e proteger o meio ambiente.

²⁶⁵ GOMES, Carlos Roberto de Miranda. **Manual de Direito Financeiro e Finanças**. 3 ed. Natal: Publicações Jurídicas, 2006, p. 37.

²⁶⁶ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. **Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI**, Fortaleza-CE, 2010, p. 4388. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

Logo, há extrafiscalidade quando presente norma voltada para a realização de valores constitucionais, com escopo de concretização dos desideratos retores da ordem jurídica. No ponto de vista de Gouvea²⁶⁷, ligada ainda aos princípios da supremacia e indisponibilidade do interesse público.

Outro aspecto importante é que os tributos extrafiscais, tanto quanto os fiscais, devem submeter-se aos princípios que informam a tributação: igualdade, legalidade, generalidade, proporcionalidade, não-confiscatoriedade etc. Além disso, Carrazza²⁶⁸ lembra que à medida que interferem nas condutas das pessoas, precisam encontrar respaldo, num valor constitucionalmente consagrado, nunca em concepções ideológicas ou morais, incompatíveis com a liberdade na atuação da vida privada das pessoas, que deve imperar num Estado Democrático como o nosso.

O fenômeno extrafiscal pôde ser visto, inclusive, na resposta do governo federal para combater os efeitos da bolha americana na economia brasileira. A referida bolha representou uma crise que iniciou, ainda no ano de 2008, com a desvalorização imobiliária nos Estados Unidos e teve reflexo na maioria dos países do mundo.

A título de resposta do governo brasileiro, por causa dessa crise houve uma diminuição das alíquotas, em nível de 5%, do IPI para produtos da linha branca (eletrodomésticos), material de construção e veículos automotores, a fim de reaquecer a economia nesses setores. Fazendo com que o consumidor em época de crise, diante do temor de desemprego, não poupe, mas gaste, movimentando o comércio, conduzindo os lojistas a procederem novos pedidos às fábricas, salvaguardando o emprego dos trabalhadores e os lucros desses segmentos econômicos.

Em não havendo a redução da carga tributária, os particulares não seriam estimulados ao consumo. Dessa lógica decorreria o fato de que os lojistas não venderiam e não pediriam a indústria, que com estoque excedente não produziriam mais, provocando o fenômeno do desemprego. Além disso, sem as vendas não ocorreria arrecadação estadual do ICMS. E se a indústria não produz não há incidência do IPI, gerando perda de arrecadação, mesmo que diferenciada, também ao governo federal.

Com essa medida, houve elogios à nossa política fiscal, o que resultou no Brasil ser um dos países que mais rápido saiu da recessão. A visão desse tipo de atitude governamental se enquadra no campo da extrafiscalidade, tendo em vista a manipulação dos tributos visando

²⁶⁷ GOUVEA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade do direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 47.

²⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 1320.

não a arrecadação, mas a correção de distorções econômicas ou sociais.

A extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação, como impostos e agravamentos de impostos, e de não tributação, como nos benefícios fiscais, cuja função principal não é a obtenção de receitas, mas, conforme postulados de Nabais²⁶⁹, a prossecução de objetivos econômico-sociais.

Tendo em vista a possibilidade da utilização de benefício fiscal ou de agravamento dos impostos, necessário se discutir a extrafiscalidade à luz do princípio da isonomia. Este se fundamenta na ideia de que todos devem contribuir de maneira igualitária. Tendo por escopo afastar o tratamento jurídico diferenciado de pessoas que se encontrem em situações fáticas equivalentes, bem assim, de evitar privilégios ou discriminações. No que concerne à extrafiscalidade, conclui Harada²⁷⁰ que esse princípio veda que sejam concedidos incentivos fiscais ou majoração de tributos em desacordo com seus postulados. O grande embate desse princípio reside, justamente, neste aspecto, ou seja, até que o ponto o legislador pode estabelecer tributos de forma a discriminar situações.

Põe-se, nesta matéria, o problema de objetivo social, que deve estar, apesar disto, assente no princípio da capacidade contributiva. E também, conforme Campos²⁷¹, a questão da validade, enquanto norma tributária, de uma norma de objetivo social inválido. Quanto ao primeiro problema, julgamos que o princípio da capacidade contributiva não deve ceder perante os outros interesses visados pelo legislador. Devendo haver sempre respeito pelos direitos fundamentais, pela proibição do confisco, pela suficiente justificação da norma e pela proporcionalidade entre os objetivos prosseguidos e a função fiscal. Quanto ao segundo problema, parece-nos de afastar a possibilidade de validar uma norma tributária de objetivo social, enquanto norma tributária, se ela não se justificar pelo seu fundamento social.

Quando abordamos o fenômeno da extrafiscalidade, naturalmente iremos mencionar as normas tributárias indutoras, as quais são, nas palavras de Elali²⁷², instrumentos hábeis para a concessão de incentivos fiscais, desde que se observem as rígidas divisões do exercício do poder político na competência tributária e reguladora. Assim sendo, podem os entes federativos, conceder incentivos por meio de normas tributárias indutoras, desde que não estejam regulando matérias alheias à sua esfera de poder.

Além da utilização da extrafiscalidade no contexto da bolha americana, podemos

²⁶⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 695.

²⁷⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 371-375.

²⁷¹ CAMPOS, Diogo Leite de. **Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 39-40.

²⁷² ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 254.

perceber a sua presença, com normas tributárias indutoras, em diversas outras situações disciplinadas em nosso ordenamento jurídico. No imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II), a função deste centra-se em regular o comércio exterior com o objetivo de proteger a indústria nacional.

Acerca da extrafiscalidade no II, assevera Buschmann²⁷³ que os impostos de importação e exportação detinham, até o ano de 1938, uma finalidade puramente fiscal devida à escassez de outras fontes de arrecadação. Tal fato ocorria porque o País ainda não possuía uma economia desenvolvida, ou seja, ainda possuía exportações primárias e pequeno nível de desenvolvimento industrial. Todavia, apesar de nosso II jamais haja sido consequência deliberada de uma política econômica nítida protecionista, foi à sombra dele que surgiu e frutificou a indústria manufatureira nacional.

Ou seja, a finalidade fiscal assumiu consequências benéficas ao País, permitindo o crescimento manufatureiro. Cabe ressaltar que essa importância fiscal dos referidos impostos ainda predomina em países poucos desenvolvidos economicamente. Após 1940, os Impostos sobre o Comércio Exterior foram perdendo importância para o saldo da arrecadação, sendo que na atualidade representam menos de 5% do arrecadado. Desta forma, com a evolução econômica do País, a finalidade fiscal dos referidos impostos foi sendo substituída por uma finalidade preponderantemente extrafiscal.

O imposto sobre importação, assim, representa um tributo com natureza eminentemente extrafiscal para proteger a indústria local e tentar dar competitividade ao produto nacional face a majoração atribuída ao seu similar importado e comercializado no mercado interno²⁷⁴.

Com essa majoração, dar-se aos produtos estrangeiros um incremento na forma da tributação para combater a concorrência desleal de um produto que, muitas vezes, chega ao Brasil com preço muito reduzido, em decorrência de desoneração tributária de seu país de origem, custos trabalhistas baixos, racionalização da produção e uso de novas tecnologias.

Em nome de uma racionalização da produção, é comum que empresários estrangeiros se associem na forma de Arranjos Produtivos Locais (APL), pois compram matéria-prima em grande quantidade para o segmento de determinada região, num sistema de cooperação e não

²⁷³ BUSCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior, *In Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, 2001, p. 9.

²⁷⁴ A base econômica do Imposto de Importação a ser tributada refere-se à entrada no território nacional, para incorporação à economia interna, de bem destinado ou não ao comércio, produzido fora do território nacional. A incorporação à economia interna determina que não basta o simples ingresso físico do produto no território nacional, além disso, é preciso que o bem entre no território nacional para incorporação à economia interna, sem o que não teremos, propriamente, importação. (PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 12, 15)

de simples competição, tendo um alto poder de barganha de negociação de preços junto a seus fornecedores. Já quanto ao uso de novas tecnologias, há a substituição da cara mão-de-obra humana pela máquina.

Em se tratando do imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE) a função extrafiscal se expressa pela receita líquida do IE destinar-se à formação de reservas monetárias. Além de que esse tributo serve para evitar um possível desabastecimento interno de determinado tipo de produto ou mercadoria.

As mencionadas reservas constituem um recurso importantíssimo de garantia de dívidas internacionais em épocas de crises econômicas, em virtude do capital especulativo tender a migrar para mercados mais seguros como Frankfurt, Paris e Londres. O que gera grande busca pela moeda mais forte e os efeitos negativos da lei da oferta e da procura. Em relação à Bolha Americana de 2008 o Brasil teve um desempenho melhor e com rápida recuperação, pois tinha em reserva monetária dez vezes mais em relação à penúltima crise.

Acerca da relação entre políticas monetárias e o fenômeno da extrafiscalidade, Ribeiro²⁷⁵ escreve que através da atividade financeira do Estado é que se obtém parte da receita pública para atender as necessidades coletivas. O dever de pagar tributos é fundamental. O Direito Tributário afeta não só a relação entre o Estado e o Contribuinte mas também a relação entre cidadãos. O Estado de Direito é obrigado a criar um direito tributário justo. Com as novas funções econômicas do Estado intervencionista, alguns impostos ganham cada vez mais conteúdos de extrafiscalidade, regulando mercado, conforme as políticas monetárias, industriais, comerciais e redistributivas.

O IE, geralmente, possui alíquotas baixas em nome de uma desoneração do produto brasileiro a fim de que o mesmo tenha competitividade em sua comercialização no mercado internacional. Porém, visando combater o desabastecimento interno pode-se ter majoração desse tributo. Isso é possível diante de uma conjuntura na qual o exportador escoar grande parte da produção para um mercado externo, que pode ser mais promissor em matéria de lucros, gerando até mesmo processo inflacionatório no mercado interno.

Atualmente, os impostos aduaneiros possuem importantes funções na política macroeconômica. Compreende Buschmann²⁷⁶ que o II possui basicamente uma função protetora, visando auxiliar e proteger as indústrias nacionais. Tal proteção deve ser mensurada

²⁷⁵ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 12. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

²⁷⁶ BUSCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior, *In Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, 2001, p. 9.

de forma equilibrada para não desestimular melhorias em produtividade e tecnologia. Tendo em vista a sua função extrafiscal, acredita-se que o IE deve ao menos existir como uma ferramenta de política econômica. Pela ocorrência da predominante característica extrafiscal dos impostos aduaneiros, cabe neste ponto expor a extrafiscalidade como um fator finalístico atribuído aos tributos que fogem da simples arrecadação.

Com feição predominantemente extrafiscal intervencionista, as exações têm papel relevante no desempenho das exportações, podendo estimulá-las, quando a carga tributária é reduzida, ou inibi-las, quando, ao revés, há um incremento no ônus. Conforme Faria²⁷⁷, o mesmo se diga com as importações, principalmente quando se busca a redução dos preços internos, diminuindo o peso tributário de produtos similares oriundos do exterior, de modo a incrementar a competitividade, ou, ao contrário, onerando a carga para proteger a indústria nacional, em determinados casos.

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) é concebido como um tributo de função fiscal, figurando como o imposto de maior arrecadação federal. Contudo, para Machado²⁷⁸, também exerce uma importante função extrafiscal, pois embora tenha função predominantemente fiscal, tem também função extrafiscal altamente relevante.

Fala-se aqui em uma natureza híbrida, pois há fiscalidade por ser o mais importante e rentável de todos os tributos federais, representando a principal arrecadação para o Orçamento Geral da União (OGU). Contudo, há natureza também extrafiscal, uma vez que busca a correção das desigualdades sociais e distribuição das riquezas.

Nesse sentido, um valor constitucional que a extrafiscalidade contempla é a distribuição de rendas e riquezas. Conforme Gouvea²⁷⁹, é corriqueiro o potencial de distribuir renda e riqueza dos tributos, efeito cuja realização depende, por óbvio, da contrapartida dos gastos públicos.

O IR também é interessante para Estados e Municípios, pois quase metade do que é arrecadado é destinado, por mandamento constitucional, para composição do FPE e FPM, respectivamente os Fundos de Participação de Estados e Municípios.

Quanto ao princípio da uniformidade geográfica no IR, há a observância do mesmo. Isso porque aquele veda à União 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

²⁷⁷ FÁRIA, Luiz Alberto Gurgel de. Tributos sobre o Comércio Exterior. *In*: FREITAS, Vladimir de Passos de (org). **Importação e Exportação no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 39.

²⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 313.

²⁷⁹ GOUVEA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade do direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 100.

a Município, em detrimento de outro. Porém, por causa da extrafiscalidade, especialmente para o IRPJ, é admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, como, por exemplo, a redução ou isenção desse imposto a fim de atrair empresas para instalação e funcionamento na Zona Franca de Manaus.

Portanto, a tributação moderna deve proporcionar a diminuição das desigualdades sociais e econômicas. Nesse sentido, o alvo da manipulação do IRPJ é, por meio de uma tributação diferenciada, atrair empresas a fim de gerar desenvolvimento em regiões mais pobres. Proporcionando o surgimento de mais emprego, trabalho e renda para a população de regiões menos favorecidas.

Considerando que as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste são mais pobres e menos desenvolvidas que as regiões Sul e Sudeste, então a Constituição permite esse tratamento diferenciado para que haja o crescimento equânime de todas as regiões brasileiras. Essa medida é até mesmo um cumprimento de um mandamento constitucional previsto no art. 3º, que diz que a República deve visar promover o desenvolvimento nacional e diminuir as desigualdades regionais.

A crítica que se faz aqui é que, muitas vezes, as empresas são atraídas para regiões menos desenvolvidas apenas por causa do custo tributário menor. Quando a isenção é extinta, em virtude de prazo determinado na lei instituidora, muitas empresas preferem terminar suas atividades naquela região e voltar aos grandes centros, como os Estados da região Sul e Sudeste, tendo em vista a proximidade com a matéria-prima, a mão-de-obra especializada e o mercado consumidor privilegiado.

De fato, o custo tributário é maior que a manutenção da unidade numa região como essa. Encerrar as atividades de uma empresa é, por fim, um desastre no aspecto social, pois gera o desemprego involuntário pelo trabalhador, que dependência dos ganhos naquela indústria para sua sobrevivência.

Por outro lado, o Brasil, de fato, apresenta desequilíbrios regionais expressivos, sendo portanto necessários instrumentos que viabilizem a correção desse cenário, estabelecendo mecanismos que promovam um novo equacionamento das vantagens comparativas para a realização de investimentos produtivos. Para Ribeiro²⁸⁰, tal medida é importante para o equilíbrio regional propiciando também a eliminação da guerra fiscal, incentivando o

²⁸⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 17. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

investimento e estimulando o crescimento e zonas menos desenvolvidas do País. O princípio da igualdade estatuído na Constituição como direito e garantia fundamental, configura limitação constitucional ao poder de tributar.

A igualdade se coloca como um dos pilares que sustentam o Estado Democrático de Direito. Sem a igualdade não há que se falar em democracia. As desigualdades existem e decorrem da própria natureza. Devem, porém ser minimizadas pelo Estado no desempenho de suas funções, sempre à luz da Constituição. Nesse sentido, considera-se justa a tributação que atenda aos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva, equidade da distribuição da carga tributária, generalidade, progressividade e não-confiscatoriedade.

A medida de concessão de incentivos fiscais pode aparentemente atentar contra o princípio da isonomia, contudo, na realidade, trata-se de sua concretização, pois além do dever constitucional de tratar os iguais de forma igual, deve-se também tratar os desiguais distintamente na medida de suas desigualdades. O critério que justificar ou não as discriminações será o nexos entre estas e os fins que pretende alcançar. Conclui Machado²⁸¹ que quando o tratamento diferenciado efetuado por norma jurídica guardar relação com motivos que o justifiquem não há que falar em ferimento a esse princípio.

Os referidos incentivos fiscais estão sim no campo da extrafiscalidade. Através deles a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno. Leciona Ribeiro²⁸² que algumas vezes esses incentivos se manifestam através de imunidades ou sob a forma de isenções. Tais incentivos somente serão válidos se foram concedidos do exercício ou do não exercício da competência tributaria da pessoa política que os concede. A extrafiscalidade também manifesta pelos desestímulos fiscais que estimulam contribuintes a não assumirem condutas, embora lícitas são havidas por impróprias sob o aspecto político, econômico e social.

Em se tratando do imposto sobre produtos industrializados (IPI), há uma função fiscal por representar a segunda principal fonte de receita para o orçamento federal, porém há uma natureza extrafiscal, regulatória e econômica, como outrora já mencionado no caso da sua manipulação durante o fenômeno da Bolha Americana.

Além disso, pela cláusula da seletividade, os produtos mais essenciais terão aplicação de alíquotas reduzidas. Os produtos menos essenciais, por sua vez, terão aplicação de alíquotas mais altas, até mesmo visando suprir a necessidade do parâmetro de capacidade

²⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 39.

²⁸² RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 13. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

contributiva, estabelecido pelo sistema constitucional.

Juntamente com o ICMS, o IPI obedece esse princípio, onde quanto mais essencial for um produto para a população, menor deverá ser a carga tributária incorporada no mesmo. Nesse sentido, os produtos da cesta básica tendem a ter IPI com alíquotas baixas e mesmo zeradas. Por outro lado, perfumes, condicionador, chocolates e jóias tendem a ter alíquotas mais altas, porque a lei tributária os considera como supérfluos. Quanto ao ICMS, porém, essa regra não tem efetividade no que se refere a energia elétrica, combustíveis e telefonia, pois contam com alíquotas extremamente altas.

As alíquotas do IPI são as mais diversas, precisamente em face de ser esse imposto um tributo seletivo. Assim, informa-nos Machado²⁸³ que a legislação específica adotou uma tabela de classificação dos produtos, denominada TIPI, onde estão previstas diversas alíquotas, desde zero até 365,63 para cigarros. A maioria das alíquotas, porém, situa-se abaixo de 20%.

A chamada seletividade proibitiva visa a majoração do IPI a fim de desestimular o consumo de drogas lícitas. Estas, apesar de socialmente aceitas, podem causar vício e problemas de saúde pública, além da corrosão da economia familiar e desestruturação do núcleo familiar. É o caso de bebidas alcoólicas e cigarros, onde no primeiro o IPI pode chegar a 150% e no segundo até acima dos 300%, conforme mencionado acima.

A crítica aqui é justamente pela ausência de compromisso estatal, especificamente do governo federal, com uma política pública séria e planejada na área da saúde com esse instrumento para combater tabagismo e alcoolismo.

Pelo contrário, o IPI de cigarros e bebidas muitas vezes foi majorado a fim de resolver problemas de caixa do erário da União. Estaria o governo, assim, desvirtuando a finalidade extrafiscal do imposto, fazendo dele um tributo fiscal, visando somente a obtenção de numerário.

Endossa essa tese Schoueri²⁸⁴ ao comentar que a idéia de extrafiscalidade traz em seu bojo o conjunto de funções da norma diversa da mera fiscalidade, da simples busca da maior arrecadação que compreende as normas com finalidade indutora, desvinculadas da intenção arrecadatória, mas comprometidas com o impulsionamento econômico, e as normas que, não obstante sua função indutora não se propõem a dar ênfase ao crescimento da economia.

No caso do imposto sobre operações financeiras (IOF), a função extrafiscal se materializa no fato de que o mesmo serve como instrumento manipulador da política de

²⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 319.

²⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

crédito, câmbio e seguro as relativas a títulos e valores mobiliários.

Esse imposto, apesar de trazer um grande volume financeiro ao erário, tem nítida natureza extrafiscal, voltado a referida política, a fim de com ele aquecer ou frear a economia, combatendo o processo inflacionário, além de sua receita líquida destinar-se a formação de reservas monetárias.

Outra aplicação importante da extrafiscalidade nesse tributo é que para evitar fuga de moeda estrangeira, através da utilização do IOF nas operações de câmbio, o governo federal majora a cobrança desse imposto para evitar a saída em massa de capitais.

Trata-se, no entanto, de medida extrema, anti-simpática e com sérias rejeições pelo mercado. Por isso, deve ser feita em situações excepcionais, como em crises financeiras, onde o capital especulativo busca portos seguros a fim de transferir seus investimentos em locais mais confiáveis, como nas bolsas europeias e americana, com o respeito aos contratos e a garantia de adimplimento dos empréstimos realizados.

O aumento do IOF foi utilizado recentemente para evitar a troca de moeda, tendo em vista a reclassificação dos EUA, por agências de investimentos, como economia de status de 3A para Duplo A+. Isso gerou receio e desconfiança no investidor num possível calote da dívida americana, fazendo o investidor realizar processo de mudança de câmbio e títulos para mercados e moedas mais fortes e estáveis.

Em virtude da lei da oferta e da procura, quanto menor oferta de determinada moeda e sua maior procura, em virtude de sua força e estabilidade, maiores são os preços de sua negociação, com base no princípio da escassez. Porém, ao se trocar moeda em curto espaço de tempo, além de fazer fugir capitais, as Bolsas de Valores locais despencam, onde a maioria dos investidores locais perde. Para combater essa situação e derrubar a cotação da moeda, o governo pode comprar dólar a fim de dar maior oferta ao mercado ou mesmo majorar o IOF para inibir o câmbio.

Com o aumento das alíquotas do imposto, haverá maior arrecadação, porém como extrafiscal, o objetivo desse tributo não é arrecadatório, de aumentar a entrada de riquezas financeiras para a União, que será a consequência natural. Mas sim evitar problemas de câmbio.

Outra importante relação é entre IOF, desvalorização monetária e inflação. Isso porque a desvalorização da moeda brasileira traz problemas para as operações de comércio exterior, especialmente as importações, onde o produto importado fica cada vez mais caro, como no caso trigo argentino para fabricação do pãozinho brasileiro, gerando inflação aqui. A inflação é um fenômeno que deve ser combatido pelo governo, tendo em vista que a mesma corroer o

poder aquisitivo do salário do trabalhador.

No tocante ao esforço governamental para conter a inflação, no início de 2008, antes da bolha americana, houve a majoração do IOF, nas operações de crédito, com a oneração destas. O objetivo era retrainir o processo acelerado da economia à época, inibindo a tomada de crédito dos particulares nas instituições financeiras. Desestimulando, assim, o endividamento das famílias com financiamentos em longas prestações.

Em se tratando do imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) o mesmo tem natureza extrafiscal, constituindo importante instrumento de reforma agrária no combate ao latifúndio improdutivo, a partir da base para o cálculo do imposto que é a consideração da dimensão da propriedade, mas, principalmente, do seu grau de utilização.

As alíquotas desse imposto têm variação de 0,03% até 20%, esta para propriedades com mais de 5.000 hectares e de produtividade menor de 30%. Sendo este percentual, por vezes, questionado como alíquota atentatória ao princípio constitucional da vedação ao confisco.

O parâmetro de oscilação do ITR não será a dimensão da propriedade, pois a diferença, em termo de alíquotas, entre médias e grandes será apenas de 0,42%. O norte diferenciador será estabelecido pelo grau de produtividade da propriedade, chegando à alíquota de 20%.

No caso do imposto sobre grandes fortunas (IGF), a extrafiscalidade se expressa por meio da realização do mandamento constitucional da justiça social e fiscal.

A cobrança do IGF se justifica tendo em vista que no Brasil a tributação sobre a renda é relativamente baixa em relação a países ricos, os quais cobram alíquota de até 50%. Já aqui não ultrapassa 27,5%.

Além de que seria função própria do Estado redistribuir a riqueza gerada, nos termos do art. 3º da Constituição, principalmente na forma de obras e serviços públicos, com a consagração do princípio da isonomia e capacidade contributiva.

Para o imposto municipal sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), tradicionalmente, ele é considerado como de função tipicamente fiscal; entretanto, Machado²⁸⁵ entende que existe a possibilidade de atribuir-lhe efeitos outros além da mera arrecadação de divisas, principalmente em virtude da previsão constitucional de sua progressividade. Como sabemos, a Constituição prevê em seu art. 156 que o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel, bem como ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do

²⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 408.

imóvel.

Prevê, ainda, no art. 182 ser facultado ao Poder Público municipal exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, prevendo, dentre outras penas, o IPTU progressivo no tempo. Com o advento do Estatuto da Cidade veio a regulamentação necessária à perfeita cobrança do IPTU progressivo no tempo desde que, atendendo à função social da propriedade, existindo previsão em lei municipal e respeitando as exigências legais.

Portanto, a extrafiscalidade está presente na maioria dos impostos. Podemos sintetizar da seguinte forma: a natureza extrafiscal do IR justifica-se pela necessidade de melhor se distribuir a renda nas diferentes regiões do país. Outro motivo, assinalado por Machado²⁸⁶, é evitar a múltipla tributação que poderia haver, se esse tributo fosse da competência dos demais entes políticos. Em relação ao II, o mesmo tem função predominantemente extrafiscal. Sendo de fundamental importância para proteção da indústria nacional. Se não existe esse mecanismo os produtos fabricados no Brasil não teriam condições de competir com os produtos oriundos de mercados estrangeiros, posto que esses, além de terem uma qualidade superior, normalmente têm melhores preços. Já no que diz respeito ao IE, a função extrafiscal decorre de sua utilização nas relações comerciais com Estados Estrangeiros.

Tem, portanto, uma instrumentalidade político-tributária, ou seja, serve de meio para atuação da União no controle da política econômica. Essa função não é muito utilizada, porque a política econômica adotada pelo Brasil é voltada para fortalecimento das exportações. Como exemplo, pode ser citada, sua aplicação sobre o açúcar brasileiro, visando forçar os usineiros a produzirem mais álcool. Isso porque, o preço do açúcar em certos momentos está muito elevado no mercado externo, fazendo com que se invista na produção desse produto em detrimento do álcool que tem preço inferior no mercado nacional. Outro tributo de função eminentemente extrafiscal é o IOF, que, embora seja uma importante fonte de receita, constitui-se também num instrumento de intervenção no mercado de crédito, câmbio e seguro. Através desse tributo, a União intervém no funcionamento do mercado financeiro, estimulado ou afastando comportamentos.

A extrafiscalidade no campo de incidência do imposto sobre a propriedade veicular automotora (IPVA) será objeto de estudo em item próprio, com uma maior riqueza de detalhes, tendo em vista que compõe o alvo da presente pesquisa.

²⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 303-335.

4 IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE VEICULAR AUTOMOTORA

4.1 FUNÇÃO E HISTÓRICO

Após estudarmos as temáticas relacionadas à atividade financeira estatal, intervenção no domínio econômico, receita pública, poder e limitações exacionais, classificação dos tributos e fenômeno da extrafiscalidade, passemos a análise com mais especificidade o objeto de investigação da presente pesquisa no universo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Abordar-se-á seus principais elementos constituintes, a saber: fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeição passiva, lançamento, imunidades e isenções. Contudo, é importante mencionar sobre a escassez de material doutrinário, sejam livros ou artigos, quanto ao assunto, tendo em vista a pouca atenção dada ao tema pelos grandes tributaristas de nosso país.

A doutrina brasileira oferece poucas palavras a esse tributo e justifica esse comportamento pelo motivo do IPVA não oferecer grandes problemáticas. De toda sorte é possível elencar alguns, mesmo poucos, pontos relevantes que envolvem a matéria. Segundo Tose²⁸⁷, esse imposto tem, predominantemente, função fiscal, ou seja, visa a arrecadação de receita para atender às necessidades públicas dos Estados e dos Municípios, pois esses entes da federação repartem igualmente entre si o produto da arrecadação. Mas há situações em que esse tributo apresenta função extrafiscal, como no caso da discriminação em razão do combustível utilizado.

Assim, há situações em que esse tributo apresenta função extrafiscal. Nas palavras de Machado²⁸⁸, temos como exemplo desta a discriminação em razão do combustível utilizado. De forma que sugere-se interessante a título de realização de justiça fiscal, onde melhor seria que o IPVA tivesse alíquotas progressivas em função da utilidade e do valor do veículo, onerando mais pesadamente os automóveis de luxo.

A fim de caracterizar a fiscalidade da apuração e pagamento do IPVA, leciona Paulsen²⁸⁹ que imposto é dever fundamental de contribuir para as despesas públicas, sendo que o principal critério para distribuição do ônus tributário, inspirado na idéia de justiça

²⁸⁷ TOSE, Fernanda Silva. Receita pública: impostos estaduais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 72, p. 74, Jan. 2007.

²⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 365.

²⁸⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 374.

distributiva, é a capacidade contributiva. Portanto, a cobrança dos impostos é a forma que o Estado utiliza para manter a máquina estatal, onde o contribuinte não tem qualquer contrapartida. Com base na capacidade contributiva o Estado tributa sobre bens, entre outros. Nesse sentido, o IPVA, como um imposto, é cobrado para manutenção da máquina estatal.

O tributo em tela tem, predominantemente, função fiscal, visando a arrecadação de receita para atender às necessidades públicas dos Estados e dos Municípios, pois, conforme nos ensina Bastos²⁹⁰, esses entes da federação, por mandamento constitucional, repartem igualmente entre si o produto da arrecadação.

Saliente-se, entretanto, que sob a perspectiva da execução do orçamento, as receitas do IPVA são registradas e contabilizadas de forma integral nos demonstrativos financeiros do Estado, como decorrência e reflexo do já apresentado princípio do orçamento bruto, ainda que as parcelas pertencentes aos municípios sejam direcionadas pelo agente arrecadador diretamente para a conta dos Municípios. No mesmo sentido, segundo Costa²⁹¹, quando da elaboração do orçamento e da estimativa de receita, os montantes relativos ao IPVA devem constar do orçamento do Estado como receita corrente pelo seu valor estimado bruto, sem abatimento da participação dos Municípios. Esses valores, constitucionalmente atribuídos, devem ser contabilizados como despesa para o Estado, enquadrada a hipótese como transferência corrente, nos termos do art. 12 da Lei nº 4.320/1964. Por outro lado, no orçamento municipal devem ser registrados os montantes que, por estimativa, serão repassados pelo Estado no exercício como receita corrente, sendo categorizada economicamente como receita de transferência corrente.

Preambularmente, faz-se necessário estudar a evolução histórica desse imposto. Os rumos desse tributo alcançam uma dimensão ainda recente pela sua maior repercussão somente na segunda metade da década de 80.

Isso porque foi apenas com o advento da Emenda Constitucional (EC) n. 27/1985, a qual alterou o ordenamento fiscal da década de 1960, que o IPVA foi trazido no ordenamento jurídico brasileiro com a natureza jurídica de imposto, ou seja, de tributo não-vinculado a atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Esse imposto, assim, substituiu a antiga taxa rodoviária única (TRU), a qual pertencia a alçada federal. O objetivo dessa alteração foi de trazer um reforço pecuniário os cofres estaduais frente aos novos encargos e desafios trazidos para essa esfera de governo na norma

²⁹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 265.

²⁹¹ COSTA, Leonardo de Andrade. **Direito Tributário e Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2010, p. 150.

constitucional. Hoje, na maioria dos Estados, o IPVA representa a segunda principal fonte de arrecadação própria, classificada dentro das receitas públicas derivadas do poder fiscal.

Esse reforço vem se somar a arrecadação estadual dos impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) e 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 (ICMS), além das taxas e contribuição de melhoria e previdenciária. Contudo, somente o ICMS possui uma maior expressão e representatividade financeira.

Fixamos como marco precursor do IPVA, portanto, a EC n. 27 de 1985. Nos dizeres de Torres²⁹², através dessa Emenda veio a lume esse imposto, substituindo a anterior taxa rodoviária única. Desde então, a competência já era atribuída aos Estados e ao Distrito Federal. Nesse período, havia uma vedação quanto à cobrança tanto de impostos quanto de taxas sobre a utilização de veículos, a exemplo de vistoria, licenciamento ou mesmo placa. A Constituição Federal de 1988 manteve a competência traçada pela referida Emenda e retirou do ordenamento jurídico a proibição expressa de cobrança de impostos ou taxas pela utilização de veículos.

Assim, o IPVA é considerado, de certa forma, um imposto novo no Brasil. Entretanto, o interesse de o Estado tributar sobre propriedade de veículos automotores existe desde 1967, antes mesmo da promulgação das Emendas ns. 1 e 27, e cerca de um ano após a edição do CTN. Nas palavras de Bernardes²⁹³, a Constituição de 1967 permitia que a União, os Estados e os Municípios criassem taxas remuneratórias de seus serviços prestados ou postos à disposição. Com base no texto constitucional, dentre outras taxas, foi criada uma que apontava como contraprestação a manutenção das rodovias. O Governo Federal intitulou essa espécie tributária, através do Decreto-lei n. 397/68, como “taxa rodoviária federal”.

Alguns Estados e Municípios, também com fundamento no art. 18, I da Constituição de 1967, não perderam a oportunidade de criar suas respectivas taxas rodoviárias, buscando auferir recursos para supostamente preservar as rodovias estaduais e as vias públicas municipais. Em 1969, o Decreto-lei n. 599/69 aboliu a possibilidade de serem, concomitantemente, cobradas as taxas rodoviárias federal, estaduais e municipais. Em seguida, ainda no mesmo ano, surgiu a tão questionada Taxa Rodoviária Única (TRU). A TRU

²⁹² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 358.

²⁹³ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7224. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

era o único tributo que atingia a propriedade de veículos licenciados, cujo fato gerador ocorria anualmente, com a renovação da licença ou no ato de registro junto ao órgão competente. O tributo vigorou no ordenamento jurídico nacional até 1985, quando foi substituído pelo IPVA. Foi somente por meio da EC n. 27, de 1985, modificando o texto da Constituição de 1967, que o imposto surgiu no ordenamento jurídico nacional.

Sendo autônomo no aspecto financeiro, cada Estado deve, sem interferências (da União, de outros Estados, dos Municípios, do Distrito Federal, de autarquias, de grupos econômicos etc.), prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, na lição de Carrazza²⁹⁴, a Constituição da República conferiu a cada um o direito de regular suas despesas e, conseqüentemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão, inclusive do IPVA.

Tendo em vista a autonomia política, administrativa e financeira de cada unidade da Federação, o IPVA será regido pelo ordenamento jurídico estadual, através de lei ordinária própria e com seu detalhamento previsto em regulamento específico instituído mediante decreto. O que no Estado do Rio Grande do Norte ocorreu, respectivamente, através da edição da Lei nº 6.967/96 e do Decreto nº 18.773/2005.

Mercê da ausência de uma lei complementar disciplinando o imposto da competência dos Estados membros e do Distrito Federal, necessário envidarem-se todos os esforços para extrair do texto constitucional toda sua potencialidade normativa, de forma a forjar a identidade conceitual e estrutural do tributo sub examine no sistema tributário brasileiro. Ensina-nos Silva²⁹⁵ que tal empenho, dedicado à limitação da discricionariedade dos legisladores ordinários estaduais e distrital, revela-se mesmo indispensável, sob pena de indesejáveis conflitos de competência decorrentes da instituição do IPVA pelas diversas unidades federativas, destituído de qualquer uniformidade, coerência e harmonia sistêmicas.

Recorde-se que o imposto em foco, criado pela EC 27/85, ainda sob regime constitucional pretérito, é posterior ao CTN e, por isso, não se encontra nele disciplinado. A despeito da omissão do CTN e do disposto no art. 146, III, a, da Constituição de 1988, o IPVA ainda não mereceu a atenção do legislador nacional, exercendo os Estados e o Distrito Federal sua competência tributária de forma provisória, com estribo no art. 24, § 3.º, da Constituição c/c art. 34, § 3.º, do ADCT.

Portanto, este imposto, diferentemente do ocorre com os demais, não dispõe de lei

²⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 169.

²⁹⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011.

complementar federal, pois, conforme magistério de Paulsen²⁹⁶, quando de sua introdução no ordenamento, o CTN já era vigente, não tendo sido editada lei complementar para sua regulamentação, cabendo aos Estados essa incumbência.

O IPVA também irá se sujeitar aos princípios limitadores ao poder de tributar, especialmente quanto à legalidade, nos termos descritos acima. Porém, segundo Siqueira²⁹⁷, a regra constitucional do art. 150, § 1º determina a exclusão da aplicação da anterioridade nonagesimal, mas não da anterioridade de exercício, da fixação da base de cálculo do IPVA.

4.2 FATO GERADOR

Fato gerador é uma expressão jurídico-contábil que representa um fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado. Para haver a cobrança de um imposto é preciso que ocorra um fato que decorre da lei. Conforme Martins²⁹⁸, para que exista uma obrigação tributária é preciso que ocorra um fato do qual a lei faça decorrer, necessariamente, uma obrigação. Por exemplo, da propriedade de um veículo automotor decorre a obrigação, cujo objetivo é o pagamento do IPVA.

Base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para calcular a quantia a pagar. E alíquota corresponde ao percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para o cálculo do valor de um tributo.

No Regulamento do IPVA no Estado do Rio Grande do Norte, aprovado pelo Decreto nº 18.773/2005, a matéria do fato gerador, base de cálculo e alíquota do referido imposto está disciplinada dos arts. 1º ao 3º.

Tal tributo, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículos automotores terrestre, aquático ou aéreo, de tal modo que ocorre o fato gerador do imposto no dia primeiro de janeiro de cada exercício.

No caso de veículo novo, ocorre o fato gerador, na data da sua aquisição por consumidor final ou quando da incorporação ao ativo permanente da empresa, inclusive fabricante ou revendedora. Em se tratando de veículo usado não registrado e não licenciado nesse Estado, ocorre o fato gerador na data da aquisição, quando não houver comprovação do pagamento do IPVA em outra unidade da Federação.

²⁹⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 355.

²⁹⁷ SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. Aspectos doutrinários e jurisprudenciais das limitações ao poder de tributar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 89, p. 160, Nov / 2009.

²⁹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 185.

Em se tratando de veículo de procedência estrangeira, novo ou usado, para efeito da primeira tributação, ocorre o fato gerador: na data do desembarço aduaneiro, quando importado por consumidor final; na data da aquisição por consumidor final, quando importado por empresa revendedora; no momento da incorporação ao ativo permanente da empresa importadora. Ocorre também o fato gerador no momento da perda da condição que fundamentava a imunidade ou isenção.

De acordo com o art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Machado²⁹⁹ entende que a expressão “situação”, significa fato ocorrido no mundo real decorrente ou não da vontade; “definida em lei”, consiste na descrição do evento fático cuja ocorrência faz nascer a obrigação tributária; “necessária”, refere-se a necessidade da ocorrência da situação prevista na lei, sem a qual essa obrigação de direito público não nasce; por “suficiente”, entende-se que a realização da situação legalmente descrita é o bastante para que a obrigação nasça. Diferentemente da TRU, que era cobrada em decorrência do dispêndio do Governo Federal com a construção e manutenção de rodovias, o novo imposto incide sobre a condição de ser proprietário de veículo automotor atrelado ao valor.

Por conseguinte, suas receitas não têm destinação vinculada a nenhuma atividade ou serviço específico do Estado. Segundo o do Código de Trânsito Brasileiro, veículo automotor compreende todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico). Como se nota, o que gera a incidência do tributo é condição de ser proprietário de qualquer veículo dentro das características postas pela lei 9.503/97. Um ponto que merece destaque é que se costuma mensurar o termo propriedade pura e simplesmente, o que poderá gerar confusão. Isso porque, se a condição de ser proprietário bastasse, os donos de concessionárias de veículos e os próprios fabricantes quando estivesse acabado o processo de fabricação já estariam obrigados ao pagamento de arcar com o tributo.

O que gera efetivamente a obrigação do IPVA é a condição de proprietário consumidor final, incidindo o imposto quando do licenciamento do veículo. No parecer de Mamede³⁰⁰, parte da doutrina, entende que a atual Constituição não restringiu a idéia de veículo à movimentação terrestre, o que implica incluir veículos para movimentação pela água e pelo

²⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 384.

³⁰⁰ MAMEDE, Gladston. **Imposto sobre propriedade de veículos automotores**. São Paulo: RT, 2002, p. 22-56.

ar. Por consequência, têm se posicionado no sentido de ser possível a incidência deste tributo sobre embarcações e aeronaves, dando uma interpretação à expressão “veículo automotor” que alcançaria todos aqueles com propulsão por meio de motor, destinados ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens.

Contudo, um ponto que precisa ser esclarecido diz respeito à diferença entre o sentido da expressão veículo automotor previsto no Texto Constitucional e o das máquinas utilitárias com mecanismos de autolocomoção. Leciona Mamede³⁰¹ que entre os veículos utilitários, é preciso redobrado cuidado, excepcionando situações nas quais se percebe uma incompatibilidade entre a idéia central da autorização constitucional e determinados tipos de maquinário que possuem na autolocomoção apenas um elemento acessório de sua principal razão de ser. Nas são propriamente veículos motorizados com finalidade de locomoção e/ou transporte, mas máquinas utilitárias que dispõem de mecanismos de autolocomoção como forma de otimizar os resultados de sua atuação. Os exemplos são múltiplos: retroescavadeira, guindaste, rolo compressor, pá carregadeira, escavadeira, empilhadeira; no âmbito agrícola, encontraremos colheitadeira, ceifadeira, plantadeira e outras.

Para termos a exata noção do conceito de propriedade, ensina-nos Melo³⁰² que a propriedade é fato signo presuntivo de riqueza prevista em diversos ciclos econômicos constitucionalmente autorizados, se propriedade de imóveis rurais (ITR); se de imóveis urbanos (IPTU); se de veículos automotivos (IPVA). Sendo o proprietário aquela pessoa que a legislação presume possuir disponibilidade econômica em virtude desse fato, resultando ser ele a pessoa escolhida como sujeito passivo nas respectivas relações jurídicas tributárias.

Acerca da questão da procedência estrangeira, quanto à matéria, o ordenamento jurídico estabelece a proibição de se discriminar produtos estrangeiros em sede de IPVA. Lembra Seixas Filho³⁰³ que essa diferenciação transgride vários dispositivos constitucionais, dentre eles, os arts. 21; 22, VIII e 152 da Constituição de 1988. A discussão acerca da inconstitucionalidade da Lei 948/85 do Estado do Rio de Janeiro perdeu a sua razão de ser, pois foi corrigida tacitamente pela Lei 2.877/97, em seu art. 10. A questão é latentemente inconstitucional pela simples observação do art. 152 da Constituição de 1988, o qual veda aos entes da federação o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços, qualquer que seja a sua natureza, pela sua procedência ou destino.

³⁰¹ MAMEDE, Gladston. **Imposto sobre propriedade de veículos automotores**. São Paulo: RT, 2002, p. 70-72.

³⁰² MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. Sujeição tributária passiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 79, p. 22, Mar. 2008.

³⁰³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Ensaio e pareceres de direito tributário material**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 53-59.

Assim, não podem os Estados distinguir um produto nacional de um produto de procedência estrangeira fixando alíquota diferenciada, seja em matéria de ICMS, seja no âmbito do IPVA. Verifica-se ainda, além da vedação constitucional expressa, essa mesma proibição de discriminação entre mercadorias e produtos, em razão da origem nacional ou estrangeira, em Tratados Internacionais, regionais (MERCOSUL) e Multilaterais (GATT-Acordo Geral de Tarifas e Comércio), dos quais o Brasil é signatário e, portanto, deve respeito às normas. A única regra referente a obstáculos tributários numa mercadoria exportada de um país para outro participante do Tratado é o II, o qual possui competência federal.

Portanto, aceitar que essa discriminação seja efetuada pelos Estados significa invasão da competência exclusiva da União para relacionar-se com Estados estrangeiros bem como participar de organizações internacionais; além de afetar a competência exclusiva da União para legislar sobre comércio exterior e sobre impostos de importação de produtos estrangeiros. Ademais, no momento em que o contribuinte efetua o pagamento do II nenhuma outra distinção tributária pode ser estabelecida no âmbito interno, sob pena de bis in idem. Portanto, o veículo de procedência estrangeira somente poderá ser tributado com base nessa qualidade, de não ser nacional, pela União Federal, e mesmo assim, exclusivamente, através do II. Após o seu desembaraço aduaneiro, nenhuma distinção mais poderá ser feita entre bem ou produto nacional ou estrangeiro, em detrimento deste último.

Questão digna de nota reside em saber em que momento ocorre o fato gerador do tributo. Neste aspecto, no ponto de vista de Mamede³⁰⁴ deve-se atentar que o fato gerador é continuado, onde para carros usados se apura no primeiro dia de cada ano. Para os veículos novos o momento de incidência é no ato da primeira aquisição. Cabe acrescentar que o veículo somente é considerado novo no primeiro ano de aquisição.

Outra questão é que equipara-se à propriedade a posse legítima do veículo, a qualquer título, inclusive quando decorrente de alienação fiduciária em garantia ou com a cláusula de reserva do domínio. Nesse norte, escreve Paulsen³⁰⁵ que a simples posse do veículo (a título precário ou mera detenção), por si só, não representa o fato impositivo do imposto, não se vinculando a propriedade do bem, uma vez que deve ocorrer a capacidade econômica (elemento ínsito de proprietário).

O aspecto material do fato gerador do IPVA é, assim, a propriedade do veículo automotor, isto é, o próprio núcleo da tributação, do fato econômico eleito pelo legislador

³⁰⁴ MAMEDE, Gladston. **Imposto sobre propriedade de veículos automotores**. São Paulo: RT, 2002, p. 70-72.

³⁰⁵ PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 359.

como representativo da capacidade econômica do contribuinte, permitindo a criação deste tributo com a respectiva transferência da parcela de seu patrimônio para o Estado. Nas conclusões de Bernardes³⁰⁶, visualiza-se justamente no núcleo da tributação a idéia de exteriorização da riqueza do contribuinte, que será objeto de apuração para se definir a exata medida de sua contribuição para o custeio do Estado, via tributação.

O aspecto espacial do IPVA está delimitado pela repartição da competência tributária, uma vez que o texto constitucional pátrio atribuiu aos Estados-membros da Federação e ao Distrito Federal a capacidade de instituir o citado imposto. Sendo assim, o fato de um residente no território estadual ou distrital ser proprietário de veículo automotor acarreta a incidência da norma tributária, definindo a competência e a sujeição ativa. Esta residência, tal como concebida nos arts. 127 e ss. do CTN, estabelece o local de licenciamento do veículo, conforme dispõe a legislação de trânsito, e a determinação deste aspecto normativo. Apesar das possibilidades de conflito de competência existentes pela ausência de norma geral, o STF considerou válida a aplicação da regra prevista no art. 24 da Constituição.

4.3 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

Como o quantum a incidir sobre o percentual de alíquota, a base de cálculo desse imposto é para veículo novo, o valor venal constante da nota fiscal, não podendo ser inferior ao do concessionário privativo da respectiva marca, ou se não houver, o preço de mercado.

No caso do primeiro emplacamento de buggy com chassi usado, a base de cálculo constitui o valor venal, considerado o ano de fabricação da carroceria, conforme o preço médio de mercado fixado pela Secretaria de Estado da Tributação (SET); e na renovação anual da licença, o valor venal, consoante o preço médio de mercado fixado pela SET, observando-se: em relação a veículos terrestres: marca, modelo, espécie, potência e ano de fabricação; em relação a embarcações: potência, combustível, comprimento, casco e ano de fabricação; em relação a aeronaves: peso máximo de decolagem e ano de fabricação.

Tendo-se em vista a marca, o modelo e o ano de fabricação do veículo, localiza-se na tabela o valor do imposto a ser pago. Contudo, conforme Machado³⁰⁷, a jurisprudência vem se posicionando pela rejeição de tributação diferenciada de veículos tendo em vista a origem, distinguindo entre veículos nacionais e estrangeiros. Pois em se tratando de comércio exterior

³⁰⁶ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7230. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

³⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 366.

os instrumentos adequados são os impostos federais sobre importação e exportação, em virtude da competência da União nessa matéria.

Acerca das embarcações, Breier³⁰⁸ faz a crítica que atualmente a voracidade de arrecadar dos entes políticos vem ao arrepio da lei, normatizando o Sistema Tributário Nacional de forma a ampliar as hipóteses de incidência tributária, objetivando abranger uma maior gama de fatos jurídicos. Verifica-se que os conceitos tributários não podem ser analisados sob, muitas das vezes, os pálicos verbetes dados pelos demais ramos do ordenamento, pois quando isso ocorre, criam-se verdadeiras aberrações jurídicas. Esses casos se tornaram comuns, sendo que alguns deles merecem destaques, tendo em vista a repercussão das decisões dos tribunais pátrios, principalmente os acórdãos do STF, que vem buscando uma análise menos literal dos termos utilizados na formação da hipótese de incidência, objetivando moldá-la ao fato jurídico concreto, objeto efetivo da tributação. No que tange a esfera estadual, não são raros os abusos, destacando a tentativa de incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves e embarcações.

O Supremo Tribunal Federal tem se posicionado no sentido de afastar do fato gerador desse tributo as embarcações e aeronaves, conforme se constata através dos julgados dessa corte, transcritos a seguir.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. 2. NÃO INCIDE IMPOSTO DE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA) SOBRE EMBARCAÇÕES (ART. 155, III, CF/88 E ART. 23, III E § 13, CF/67 CONFORME EC 01/69 E EC 27/85). PRECEDENTES. 3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. Supremo Tribunal Federal. RE 379572 / RJ. Rel. Min. Gilmar Mendes. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento em: 10/04/2007. DJe nº 018. Publicação em: 01/02/2008.

EMENTA: IPVA - IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (CF, ART. 155, III; CF 69, ART. 23, III E § 13, CF. EC 27/85): CAMPO DE INCIDÊNCIA QUE NÃO INCLUI EMBARCAÇÕES E AERONAVES. (Supremo Tribunal Federal. RE 255111/SP. Rel. Min. Marco Aurélio. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento em: 25/05/2002. DJ 13/12/2002, p. 00060, Ement Vol. 02095-02, p. 00343)

A base de cálculo do IPVA é nas operações de importação de veículo novo ou usado realizadas diretamente por consumidor final, o valor do veículo constante no documento de importação, acrescido da soma das seguintes parcelas, ainda que não recolhidas pelo importador: imposto de importação; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de câmbio; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e quaisquer outras despesas aduaneiras.

³⁰⁸ BREIER, Alex Albert. Interpretação da norma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 84, p. 9, Jan. 2009.

O preço do veículo importado expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do II, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior, se houver variação da taxa de câmbio, até o pagamento efetivo do preço. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do II substituirá o valor declarado.

Na hipótese de veículo novo, veículo de procedência estrangeira e de veículo que perdeu a condição que fundamentava a imunidade ou isenção, o imposto será devido proporcionalmente ao número de meses restantes do exercício, calculado a partir do mês da ocorrência do fato gerador, inclusive.

Na impossibilidade da aplicação dessas bases de cálculo, deve-se adotar o valor de veículo similar constante da tabela ou existente no mercado; ou arbitrado pela autoridade administrativa na inviabilidade da aplicação desta.

Ocorrendo perda total do veículo, por sinistro, roubo, furto ou outro motivo que descaracterize sua propriedade, domínio ou posse, o imposto será devido proporcionalmente ao número de meses de efetivo uso, calculado até o mês da respectiva ocorrência, cabendo restituição da diferença efetivamente paga. Por fim, é irrelevante, para determinação da base de cálculo, o estado de conservação do veículo individualmente considerado.

Sobre a base de cálculo, Leite³⁰⁹ lembra-nos que toda a regra jurídica tributária apresenta uma estrutura lógica, que é a hipótese de incidência, e mais a regra, propriamente dita, isto é, o preceito, a norma de conduta prescrita por essa regra. Toda a regra jurídica tributária em sua atuação dinâmica incide automaticamente, sempre que a hipótese de incidência houver se realizado, e dessa incidência então surgem os efeitos jurídicos, de tal maneira que o mecanismo de atuação da regra jurídica tributária apresenta a seguinte seqüência de fatos ou fenômenos: a) irradiação da relação jurídica tributária; b) existência do conteúdo é plena, de maneira que temos: direito e dever, pretensão à obrigação e obrigação, e coação e sujeição. c) determinação da prestação jurídica tributária: o fazer (o pagar) seu tempo e lugar. d) determinação do objeto (tributo) da pretensão jurídica tributária, isto é, aquilo que deve ser feito. Esta última, a determinação do objeto (tributo) da prestação jurídica tributária é a que nos interessa de perto. A própria regra jurídica tributária escolhe, ao efetivar essa determinação: 1) o elemento que deverá servir de base de cálculo, ou núcleo da hipótese de incidência; 2) o método de converter a base de cálculo em cifra; 3) e finalmente a alíquota que, aplicada sobre a base de cálculo já convertida em cifra, dará como resultado uma

³⁰⁹ LEITE, Antonio Oliveira. **Impostos no Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1972, p. 16-17.

segunda cifra, que corresponde à grandeza do objeto (tributo) da prestação jurídica tributária.

Portanto, a lei que instituir um tributo deve discriminar o valor a ser tributado. No entendimento de Alves³¹⁰, a base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo ou o valor de mercado. Neste último caso, o órgão tributário baseia-se em publicações especializadas para elaboração das tabelas anuais. Para carros novos, geralmente, os estados se baseiam no valor constante da nota fiscal ou em se tratando de carros importados da documentação aduaneira. Quanto ao valor do bem, anote-se que o valor de venda não deve ser confundido com valor venal, pois o valor de venda pode ser abaixo do bem. É sobre o valor do bem que incide o referido imposto. Covem lembrar, ainda, que por esse motivo o valor total no caso de financiamento não é considerado, mas o valor efetivo do bem.

Outra questão interessante é que é inadequado usar o termo base de cálculo e alíquota para o IPVA, pois, segundo sustenta Machado³¹¹, esse imposto tem o valor fixado em tabela divulgada pelos Estados, com base na marca, modelo e no ano de fabricação. Convém ressaltar que, com advento da EC 42/2003, esse tributo deve respeitar o princípio da noventena, embora a alteração de sua base de cálculo não se sujeita ao tal princípio, conforme dispõe o art. 150, § 1º, da Lei Fundamental brasileira. Além disso, a majoração da base de cálculo deve respeitar o princípio da legalidade estrita, pois somente mediante lei se pode fazê-la. O que pode ser feito com sua dispensa é a correção da tabela. Essa é a conclusão da jurisprudência do STJ, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. IPVA. TABELA DE VALORES. CORREÇÃO EFETUADA POR RESOLUÇÃO ADMINISTRATIVA. INALTERADA A BASE DE CÁLCULO E O FATO GERADOR PREVISTOS NA LEI ESTADUAL DO RIO DE JANEIRO. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO CONTRIBUINTE DEVIDAMENTE OBSERVADA (ART. 145, § 1º, DA CF). LEGALIDADE. QUESTÕES NÃO VENTILADAS NA ORIGEM NÃO PODEM SER APRECIADAS, SOB PENA DE SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. PRECEDENTES DO STF E DO STJ. 1. A correção da tabela de valores no ano da cobrança do tributo não implica violência aos princípios insculpidos na Constituição Federal, uma vez que prevalecem o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação estadual que instituiu o IPVA. A simples correção da tabela não tem o condão de modificar o fato gerador e a base de cálculo. (Superior Tribunal de Justiça. RMS 8309 / RJ. Rel. Min. Laurita Vaz. Órgão Julgador: Segunda Turma. DJ 08/10/2001, p. 189)

Quanto às alíquotas do IPVA, pode-se afirmar que existe uma diversidade nas legislações estaduais, tendo em vista a ocorrência de motivos diversos, seja para beneficiar determinado segmento econômico, seja para consagrar e tutelar determinado bem jurídico, como capacidade contributiva, tipo de combustível ou proteção ambiental. Passemos, então,

³¹⁰ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 78.

³¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 385.

ao estudo dos percentuais cobrados no Estado potiguar.

As alíquotas do imposto são de 1% para ônibus, caminhões (veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 quilogramas), cavalos mecânicos e veículos cuja propriedade, ou posse, em razão de contrato de arrendamento mercantil, seja titularizada por empresa que apresente como única atividade empresarial a locação de veículos, conforme documento de constituição ou alterações porventura existentes; 2% para motocicletas e similares, com potência até 200 cilindradas; e 2,5% para automóveis, caminhonetes, microônibus, embarcações recreativas, esportivas ou pesqueiras e qualquer outro veículo automotor não incluído outrora, inclusive “buggy”, jet-sky e aeronaves.

Para aplicação da alíquota de 1%, aos veículos pertencentes a empresas locadoras, deverão ser apresentados ato constitutivo da empresa e CNPJ. Além disso, por ocasião da transferência de veículo pertencente à empresa locadora, a qual tenha sido aplicada carga tributária inferior à estabelecida para o adquirente, será cobrada a diferença do IPVA, proporcionalmente ao número de meses restantes do exercício, calculado a partir do mês da ocorrência da mudança de titularidade.

A título de realização de justiça fiscal, melhor seria que o IPVA tivesse alíquotas progressivas em função da utilidade e do valor do veículo, onerando mais pesadamente os automóveis de luxo. Na compreensão de Machado³¹², nada impede que um veículo ou imóvel de maior valor recebam do legislador ordinário uma alíquota maior do que um veículo ou imóvel de menor valor. A idéia base é que o veículo mais luxuoso demonstra maior capacidade contributiva e, portanto, permite maior invasão patrimonial por meio da tributação. Essa possibilidade se estabelece diante das hipóteses de extrafiscalidade do IPVA.

A alíquota, assim, é o percentual que, aplicado sobre a base cálculo, nos indica o valor do tributo devido. Neste aspecto, recorda Alves³¹³ que EC 42/2003 introduziu duas regras de grande importância para o imposto em tela. A primeira é que ele passa a ter alíquotas mínimas fixadas diretamente pelo Senado Federal. Medida essa que é criticada, já que pode gerar a chamada guerra fiscal que consiste na redução das alíquotas pelos Estados para atrair proprietário de veículos licenciados em outros. A segunda refere-se à possibilidade de haver alíquotas diferenciadas em razão do tipo e utilização do veículo.

A majoração das alíquotas do IPVA deve ser feita mediante lei, contudo é permitido que se faça o ajustamento da tabela dos valores dos veículos por outro meio, conforme

³¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 366.

³¹³ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 79.

entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO - IPVA - MAJORAÇÃO POR PORTARIA: ILEGALIDADE. 1. Inocorreu aumento de alíquota ou base de cálculo do IPVA. 2. Corrigenda dos índices de atualização para atrelá-los ao índice oficial: UFIR. 3. Recurso improvido. (Superior Tribunal de Justiça. RMS 5549/RN. Rel. Min. Eliana Calmon. Órgão Julgador: Segunda Turma, DJ 06/12/1999, p. 74)

A Constituição de 1988 prevê, no art. 155, III, a competência tributária ativa dos Estados e Distrito Federal em relação ao IPVA. Assevera Bernardes³¹⁴ que o parágrafo 6º do mesmo artigo, acrescentado pela EC n. 42/2003, dispõe, através de dois incisos, sobre as alíquotas do imposto. O primeiro inciso aponta que compete ao Senado Federal fixar alíquotas mínimas do imposto. Já o segundo inciso, por sua vez, prevê que as alíquotas poderão ser diferentes em razão do tipo e da utilização do veículo. Assim, com relação à alíquota, o texto constitucional permitiu a tributação de acordo com a utilização do veículo automotor, com a edição da referida emenda. Sendo assim, torna-se imprescindível examinar a competência estadual e distrital para estabelecer alíquotas progressivas e/ou diferenciadas.

Por fim, quanto à apuração e pagamento³¹⁵, o valor do imposto resultará da aplicação da alíquota correspondente sobre a respectiva base de cálculo. Nesse sentido, a SET publicará, até o último dia útil do exercício anterior, o calendário e a tabela com o valor do imposto a ser recolhido, levando em conta a marca, o modelo, a espécie, o ano de fabricação, a potência, o comprimento, o tipo de casco, o peso máximo de decolagem, que serão aplicados de acordo com a forma de locomoção do veículo: terrestre, aérea ou aquática.

Esse imposto, portanto, nas palavras de Côelho³¹⁶, é modalidade de tributo sobre o patrimônio pessoal, direto e progressivo, em razão do valor do veículo de propriedade do contribuinte. Aliás, no que diz respeito à alíquota vale frisar que a do IPVA é fixa e, em verdade, não há tecnicamente alíquota (e também base de cálculo), pois o valor do imposto é fixado numa tabela, divulgada pelo Estado, isto é, não existe cálculo a ser realizado.

4.4 SUJEIÇÃO PASSIVA

O sujeito passivo da obrigação exacional diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e responsável, quando,

³¹⁴ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7226, 7232. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

³¹⁵ No Regulamento do IPVA/RN, aprovado pelo Decreto nº 18.773/2005, a matéria da apuração e pagamento do referido imposto está disciplinada nos arts. 10 e 11.

³¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 411.

sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A definição da figura de contribuinte possui o caráter de generalidade, pois, conforme observa Silva³¹⁷, assim se diz de toda pessoa que contribui com a parte que lhe é atribuída, ou seja, toda pessoa que faz uma contribuição. No sentido fiscal, designa a pessoa que é cadastrada ou lançada para pagar impostos.

O sujeito ativo da obrigação tributária é, em primeiro plano, o ente político investido de competência tributária, qualificado, portanto, para instituir os tributos discriminados em nossa legislação. Disserta Braga Júnior³¹⁸ que, dos três entes políticos, a União é o que concentra maior feixe de competências tributárias. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, e que, no Direito Tributário brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada.

O contribuinte caracteriza-se, enquanto sujeito passivo, por sua relação direta e pessoal com o fato jurígeno tributário. No entendimento de Silva³¹⁹, sobre ele coincidem, a um só tempo, o aspecto pessoal da hipótese de incidência e a sujeição passiva estabelecida no comando normativo. O contribuinte comparece, pois, na hipótese de incidência e se faz também presente no comando normativo. Entretanto, desde que observados os requisitos formais e materiais do art. 128 do CTN, pode o legislador indicar no critério subjetivo do comando da norma tributária que prevê a incidência (norma básica de incidência, que define a sujeição passiva direta) ou de outra norma que a complementa (norma suplementar, que altera o pólo passivo da obrigação tributária nos casos de sujeição passiva indireta) um sujeito passivo diverso daquele partícipe do correlato fato gerador, atribuindo o dever de recolher o tributo a um responsável tributário. O responsável integra o aspecto subjetivo da consequência normativa, mas não o aspecto pessoal da hipótese de incidência.

Ocorrido o fato gerador, automaticamente há o surgimento da relação jurídica tributária, com a estrutura da obrigação tributária daí decorrente. Logo, afirma Bernardes³²⁰, necessário identificar os sujeitos desta relação (sujeito ativo e passivo) e seu objeto (a quantificação do crédito tributário), já que seu nexu imputativo decorre da norma jurídica.

No caso do IPVA, o sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado-membro ou o Distrito Federal. Já o contribuinte do imposto é o proprietário de veículo automotor, terrestre,

³¹⁷ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

³¹⁸ BRAGA JÚNIOR, Sérgio Alexandre de Moraes. Responsabilidade Tributária. **Revista Direito e Liberdade**. Natal: ESMARN, 2010, p. 3.

³¹⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011.

³²⁰ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7231. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

aquático ou aéreo. O contribuinte desse imposto é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal, nas palavras de Machado³²¹, a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado pela repartição competente. No Regulamento do IPVA/RN, a matéria da sujeição passiva, imunidades e isenções do referido imposto está disciplinada nos arts. 4º ao 9º.

Sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos da art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. Já o sujeito passivo, de acordo com Bernardes³²², é pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, conforme estar capitulado no art. 121 desse mesmo diploma. O sujeito ativo da exação em estudo é o Estado ou Distrito Federal. Já o sujeito passivo é pessoa física ou jurídica em nome da qual está licenciado o veículo automotor. Cumpre alertar, mais uma vez, que o devedor é proprietário consumidor final. Contudo, uma vez desfeita a relação de propriedade, como no caso subtração ou destruição do veículo automotor, ocorre o afastamento do contribuinte como sujeito passivo desse tributo. A caracterização de propriedade, plena ou não, de veículo automotor, dá azo à exação. Porém, se desfeita a relação de propriedade, seja em função da destruição do veículo automotor, seja por sua subtração, não poderá haver exação; isso, independentemente da comunicação ou não do fato à autoridade fazendária ou ao registro competente. Afinal, não se admite tributação sobre fato fictício.

Considera-se contribuinte o detentor legítimo da posse do veículo nos casos de alienação fiduciária em garantia, reserva de domínio, *leasing* ou outra modalidade contratual semelhante.

O IPVA quando incide sobre veículo automotor adquirido mediante o contrato de Arrendamento Mercantil ou Leasing, a responsabilidade é solidária entre o arrendante, possuidor indireto, e o arrendatário, possuidor direto. Nesse contrato, ocorre uma locação de bem móvel ou imóvel, com uma opção de compra no final, que pode ou não se exercida pelo arrendatário. Este entendimento é assente na jurisprudência do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPVA. VEÍCULO OBJETO DE LEASING. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA ARRENDANTE PELO PAGAMENTO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR DO TRIBUTO OCORRIDA ANTES DA "OPÇÃO DE COMPRA". AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ART. 620 DO CC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.(...) 4. A jurisprudência do STJ é no sentido de que a responsabilidade da arrendante, possuidora indireta do veículo, é solidária, razão pela qual é perfeitamente possível figurar no polo passivo da execução fiscal. (REsp 744.308/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 12/8/2008,

³²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 388.

³²² BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7231. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

DJe 2/9/2008)

Ainda sobre a figura do contribuinte, acrescenta Silva³²³ que o critério subjetivo do comando normativo identifica os sujeitos integrantes do pólo passivo e do pólo ativo da obrigação tributária. Nele define-se, respectivamente, quem deverá pagar e a quem se deverá pagar o tributo. Sujeito ativo é a pessoa indicada, no comando normativo, para ocupar o pólo ativo da referida obrigação. É, pois, o titular do dever-direito de arrecadar e fiscalizar o correto recolhimento do tributo. Trata-se de matéria jungida ao primado da estrita legalidade, devendo ser disciplinada por lei *stricto sensu*, no sentido formal e material. No caso específico do IPVA, o sujeito ativo da obrigação deve ser identificado nas leis estaduais que o instituem e disciplinam sua exigência. No mais das vezes, o sujeito ativo são os próprios entes tributantes, desconhecendo-se qualquer unidade federativa que tenha delegado as atividades relativas à sua arrecadação e fiscalização. Pelo fato do nascimento da obrigação de recolhimento do imposto estar indissociavelmente vinculado ao veículo cuja propriedade é seu fato gerador, nas obrigações futuras haverá alteração do sujeito ativo sempre que o veículo for transferido do Distrito Federal ou de um Estado para outro.

Ainda quanto à sujeição passiva, para Bernardes³²⁴ o aspecto pessoal terá por consequência, sobretudo nos impostos incidentes sobre o patrimônio, a definição de quem será o contribuinte deste tributo. Isto porque, este aspecto da norma jurídica determina quem realiza o fato gerador, no caso em análise, quem é o proprietário do veículo automotor submetido à incidência tributária. Ganha especial relevo nesta discussão, pois é exatamente a medida de sua riqueza que o IPVA pretende atingir, como mecanismo de assegurar um sistema fiscal justo e equilibrado.

Após a venda do veículo, caso não seja efetuada a transferência junto à entidade estadual de trânsito no prazo de 30 dias, é permitida a alteração da sujeição passiva do imposto, a partir da data da venda, desde que haja solicitação formalizada pelo vendedor através do formulário “Pedido de Transferência de Titularidade do IPVA”.

Na hipótese de transferência da titularidade do IPVA, o vendedor do veículo somente será responsável pelo pagamento do imposto vencido até a data de venda indicada no Certificado de Registro de Veículo (CRV). Nesse sentido, a comunicação de venda é pré-requisito para concessão da transferência mencionada.

³²³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011.

³²⁴ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7230. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

A SET poderá utilizar dados inseridos no sistema de informática da entidade estadual de trânsito, para proceder, de ofício, à atribuição de responsabilidade acima mencionada.

Nas arrematações em hasta pública, nos casos em que o valor arrecadado no leilão seja insuficiente para a quitação do débito relativo ao IPVA, o veículo será transmitido para o arrematante sem o registro do gravame ainda existente, devendo o débito não quitado ser lançado em desfavor do proprietário anterior.

Ato contínuo, são responsáveis, solidariamente, pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos: o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou em exercícios anteriores; o titular do domínio ou o possuidor a qualquer título; e o servidor que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição, matrícula, inspeção, vistoria ou transferência de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção ou não incidência do imposto. Essa solidariedade, contudo, não comporta benefício de ordem.

Acerca da atuação do servidor, recorda Silva³²⁵ que não se pode deixar de registrar a inconstitucionalidade das legislações que pretendem responsabilizar solidariamente pelo pagamento do IPVA o funcionário que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção ou imunidade do imposto. Tais pessoas não têm qualquer vínculo econômico com o fato gerador do imposto, sequer indiretamente. A escolha do responsável tributário não pode ser feita ao alvedrio do legislador. O funcionário acabaria por arcar com o ônus econômico do imposto sem que tenha meios de se reembolsar perante o proprietário, é dizer, aquele previsto no aspecto pessoal da hipótese de incidência do imposto estadual, tal como decorre de seu arquétipo constitucional.

O mesmo raciocínio aplica-se à hipótese de previsão da responsabilidade solidária para o proprietário de veículo que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado de seu registro e licenciamento, inscrição ou matrícula. Ora, cessada a propriedade, não há que se falar em responsabilidade do alienante, haja vista a inexistência, a partir da alienação do veículo, de vínculo econômico daquele com o fato gerador do IPVA. Uma tal prescrição, muito antes de configurar uma hipótese válida de responsabilidade tributária, corporifica uma represália inaceitável sobre o alienante relativamente a possíveis práticas evasivas que sequer lhe dizem respeito, resvalando, pois, para a ilegalidade e inconstitucionalidade.

³²⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011.

Ainda sobre a referida solidariedade, assevera Silva³²⁶ que esta, enquanto instituto da teoria geral das obrigações, foi sinteticamente definido no art. 264 do CC: há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda. No campo específico do direito tributário, somente a solidariedade passiva revela-se pertinente, não se conhecendo qualquer hipótese de solidariedade ativa. Nesse diapasão, o art. 124 do CTN, cria duas espécies de solidariedade, a saber, a natural e a legal, e afasta a aplicabilidade do benefício de ordem. No artigo subsequente, estabelece o Código os efeitos da solidariedade: o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

A responsabilidade por transferência ocorre quando a obrigação tributária nasce para o contribuinte mas, em decorrência de um fato superveniente (in casu, alienação do veículo automotor), a obrigação tributária é integralmente transferida para o responsável tributário (adquirente). Nessas hipóteses, o contribuinte (vendedor) é excluído do pólo passivo da obrigação tributária, que passa a ser ocupado exclusivamente pelo responsável. Já a responsabilidade por extensão ocorre quanto a obrigação tributária nasce para o contribuinte (nos termos da norma básica de incidência) mas, em virtude de um fato superveniente (previsto na hipótese de incidência da norma suplementar), o pólo passivo da obrigação tributária é estendido para abranger, também, o responsável tributário.

A título de esclarecimento vale observar que o fato gerador desse imposto é a propriedade de veículo automotor e o contribuinte, o proprietário desse veículo. De forma que o estabelecimento da propriedade tem como marco o licenciamento. Na lição de Tose³²⁷, no que se refere ao contribuinte, vale ressaltar que a Lei 4.955/85 do Estado de São Paulo, por exemplo, considera o possuidor como responsável solidário, juntamente com o proprietário, pelo pagamento do IPVA; de forma que ambos ou qualquer deles isoladamente podem ser acionados para que efetuem o respectivo pagamento.

Portanto, conclui Bernardes³²⁸ que o sujeito ativo é, no IPVA, o Estado-membro ou o

³²⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011.

³²⁷ TOSE, Fernanda Silva. Receita pública: impostos estaduais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 72, p. 74, Jan. 2007.

³²⁸ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7231. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

Distrito Federal, na medida em que estes entes não costumam delegar a capacidade tributária ativa para outras pessoas jurídicas de direito público integrantes da Administração Indireta. Trata-se de decorrência lógica do aspecto espacial da hipótese de incidência tributária. O sujeito passivo, por sua vez, pode ser o contribuinte, proprietário do veículo automotor, que pratica o aspecto material do fato gerador; ou o responsável tributário, como sendo o terceiro, designado pela lei, que possua vinculação com a relação jurídica tributária em questão.

Sobre a temática da responsabilidade, Silva³²⁹ escreve que o contribuinte do IPVA será o proprietário do veículo automotor. O art. 131, I, do CTN prevê hipótese de responsabilidade por transferência, com a migração total e integral do dever de pagar o imposto, nos casos de alienação do veículo. Salvo previsão expressa em lei ordinária do ente competente em sentido contrário, convertendo essa modalidade de responsabilidade por transferência numa responsabilidade por extensão, nessas hipóteses (venda), o dever de pagar o tributo recai unicamente sobre o adquirente, ficando o alienante excluído do pólo passivo da obrigação tributária. Via de regra, as hipóteses de responsabilidade tributária devem estar previstas nas respectivas leis estaduais ou distritais que instituem ou regulam a exigência do IPVA.

Com efeito, é bastante comum nas diversas legislações ordinárias a previsão de hipóteses de solidariedade passiva (entre contribuinte e responsáveis) no dever de recolher o IPVA, podendo-se ilustrar, a título exemplificativo: o adquirente, pelo recolhimento do imposto incidente sobre a propriedade do veículo adquirido, relativo ao exercício em que ocorrer a transferência de sua titularidade, ou aos exercícios anteriores; o devedor fiduciário, em relação ao imposto incidente sobre a propriedade do veículo objeto de alienação fiduciária; e o arrendatário, para o recolhimento do imposto incidente sobre a propriedade do veículo objeto de arrendamento mercantil. Essas e outras hipóteses de eleição de responsáveis tributários, sejam solidários ou subsidiários, devem ultrapassar o crivo de sua constitucionalidade e legalidade, sob pena de absoluta inocuidade.

A responsabilidade pelo IPVA, conforme Alves³³⁰, persiste mesmo após a transferência da propriedade, caso esta não seja comunicada ao órgão competente no prazo de 30 dias, já que não há, neste caso, responsabilidade solidária entre o atual e anterior proprietário. Assim, é o entendimento no STJ:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPVA. ALIENAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO ANTIGO PROPRIETÁRIO. ARTIGO 134 DO CÓDIGO DE TRÂNSITO BRASILEIRO. INFRAÇÕES DE TRÂNSITO. 1. O

³²⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011.

³³⁰ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 81.

artigo 134 do CTB dispõe sobre a incumbência do alienante de comunicar a transferência de propriedade ao órgão de trânsito, no prazo de trinta dias, sob pena de responder solidariamente por eventuais infrações de trânsito. O referido dispositivo não se aplica a débitos tributários relativos ao não pagamento de IPVA, por não serem relacionados à penalidade aplicada em decorrência de infração de trânsito.² Recurso especial não provido. (Superior Tribunal de Justiça. REsp 1116937 / PR. Rel. Min. Benedito. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJE 08/09/2010.

4.5 IMUNIDADES E ISENÇÕES

Antes de estudarmos a questão das imunidades e isenções em matéria de IPVA, relembremos alguns conceitos básicos. A imunidade pode ser considerada como limitação constitucional que suprime o poder de tributar do Estado. Acrescenta Martins³³¹ que, por meio dela, a Constituição suprime parcela do poder fiscal, vedando a União, os Estados e os Municípios criar tributos para certas pessoas, fatos ou coisas. É uma não incidência de origem constitucional, uma barreira constitucional que impede a exigência do tributo. Deixa de ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, pois a Lei Maior determina que o poder tributante não pode exigir o tributo em certos casos nela especificados. Já para Amaro³³², o fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes.

A competência tributária consiste numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário. Para Borges³³³, a imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária. Já a isenção deve ser percebida na sua feição mais geral de não-incidência.

A aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, conseqüência lógica daquela. Conforme Carrazza³³⁴, quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não-tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada, de regra (há exceções), pela própria entidade tributante.

A isenção exclui o crédito tributário, nos termos do art.175, caput, do CTN. Ou seja, surge a obrigação, mas o respectivo crédito não será exigível; logo, o cumprimento da obrigação resta dispensado. A isenção decorre, sempre, de lei que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo, conforme exigência expressa do art. 150, §6º, da

³³¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 130.

³³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 151.

³³³ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

³³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 826.

Constituição Federal. A não-incidência, por sua vez, de acordo com Paulsen³³⁵, decorre da simples ausência de subsunção do fato em análise à norma tributária impositiva e, por isso, independe de previsão legal, o que, aliás, seria impertinente.

Quanto à não-incidência constitucional tributária, são imunes ao IPVA os veículos cujos titulares sejam: os entes político-administrativos e as respectivas autarquias e fundações instituídas ou mantidas integralmente pelo Poder Público; templos de qualquer culto; e partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação ou de assistência social que não distribuam qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado financeiro; apliquem integralmente os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais no País; e mantenham escrituração de suas receitas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Essa imunidade restringe-se aos veículos relacionados com as finalidades da instituição ou delas decorrentes. Excetuando-se os titulares de veículos dos entes públicos, os proprietários deverão apresentar à SET documentos comprobatórios para declaração de não incidência.

O requerimento dessa concessão deve ser apresentado uma única vez, perdurando a condição de imune enquanto o veículo não for transferido a terceiro. Na hipótese de perda da condição que fundamenta a imunidade, o imposto será devido proporcionalmente ao número de meses restantes do ano, contados a partir do mês da ocorrência.

Em matéria de dispensa de pagamento de tributo incidente por lei infraconstitucional, são isentos de IPVA os tratores e outros automotores agrícolas empregados exclusivamente em serviços rurais e desde que somente transitem nos limites do imóvel do respectivo proprietário; os veículos utilizados como ambulância, desde que não haja cobrança por este serviço; os veículos cujos proprietários sejam corpo diplomático acreditado junto ao governo brasileiro, turistas estrangeiros, portadores de certificados internacionais de circulação e condução, pelo prazo estabelecido nesses certificados, com validade nunca superior a um ano, e desde que o país de origem adote tratamento idêntico para com os brasileiros; os veículos rodoviários com mais de 10 anos de fabricação, contados a partir do primeiro mês do exercício seguinte ao do registro em órgão de trânsito em território nacional.

Há também isenção para ônibus e veículos similares empregados exclusivamente em linhas de transporte coletivo urbano, mediante concessão ou permissão da autoridade

³³⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 1130.

municipal competente; os veículos de passeio, com motor até 120 HP de potência bruta, adaptados para uso de deficientes físicos, enquanto for de sua propriedade, limitado a 1 veículo por beneficiário; os veículos rodoviários, inclusive motocicletas, utilizados como táxi, limitado a 1 veículo por proprietário e desde que: sejam de propriedade de motorista profissional autônomo ou cooperativado; estejam comprovadamente registrados no órgão de trânsito na categoria “aluguel” e como espécie “passageiro”; tenham capacidade para até 5 passageiros, no caso de automóveis; e tenham potência máxima de 150 cilindradas, se motocicletas.

O benefício fiscal alcança, ainda, veículo tipo “buggy” cujo modelo tenha mais de 10 anos de fabricação; os veículos pertencentes às sociedades de economia mista cujo acionista majoritário seja o Estado potiguar ou qualquer um de seus Municípios; os veículos com potência inferior a 50 cilindradas; os veículos movidos a motor elétrico; e os veículos rodoviários empregados exclusivamente no transporte escolar, com capacidade para até 16 passageiros, de propriedade de motorista profissional autônomo ou cooperativado, limitado a 1 veículo por proprietário, desde que seja portador de concessão ou permissão da autoridade municipal competente e comprovadamente registrado na categoria de aluguel.

Há isenção, por fim, para veículos aquáticos que sejam destinados ao uso exclusivo de atividade pesqueira, limitado a 1 veículo por proprietário, desde que seja portador de regularidade junto ao órgão de fiscalização competente; motocicleta ou motoneta, com até 200 cilindradas, quando destinada ao uso de pessoa natural, considerada como pequena proprietária, produtora ou trabalhadora rural, exclusivamente em atividade rural, limitado a um veículo por beneficiário; veículos considerados como buggy, limitado a 1 veículo por proprietário, e desde que sejam de propriedade de motorista profissional, o qual realize, em veículo próprio ou arrendado, há pelo menos 1 ano, o serviço de buggy turismo credenciado pela Secretaria competente; e estejam comprovadamente registrados no órgão de trânsito na categoria “aluguel” e como espécie “passageiro”.

Verificado pelo Fisco ou autoridade responsável pelo registro e licenciamento do veículo que o contribuinte não preenchia ou deixou de preencher as condições exigidas para usufruir da isenção ou não incidência e desde que não tenha havido dolo, fraude ou simulação, o mesmo será intimado a recolher o imposto devido no prazo de 30 dias, a contar do recebimento da notificação fiscal, sob pena de inscrição do débito na dívida ativa estadual.

Para concessão dessa isenção, o detentor do veículo deve comprovar esta condição, observado o disposto em ato do Secretário de Estado da Tributação. Na hipótese de perda da condição que fundamenta a isenção, o imposto será devido proporcionalmente ao número de

meses restantes do ano, contados a partir do mês da ocorrência.

Esse benefício somente será concedido se o contribuinte, por ocasião da análise do pleito estiver adimplente com as obrigações tributárias estaduais; e não estiver inscrito na dívida ativa do Estado.

Para fins de dispensa do IPVA, o contribuinte deverá apresentar o requerimento de pedido de dispensa, protocolizado em qualquer repartição fiscal, fazendo juntada dos documentos previstos. Essa dispensa terá validade enquanto perdurarem as condições necessárias à concessão do benefício, atendidas as exigibilidades previstas em lei.

4.6 LANÇAMENTO

Lançamento corresponde a um ato administrativo pelo qual a pessoa jurídica de direito público (ou seja, vinculada ao Estado) constitui o crédito tributário. De acordo com o art. 142 do CTN, entende-se por lançamento o procedimento administrativo vinculado que verifica a ocorrência fato gerador, identifica o sujeito passivo da obrigação tributária, determina a matéria tributável, aponta o montante do crédito e aplica, se for o caso, a penalidade cabível. Para Alves³³⁶, é através do lançamento que o crédito tributário é constituído.

O lançamento, no caso do imposto em tela, dá-se através da consulta, pela autoridade responsável, ao banco de dados relativo aos proprietários de veículos automotores. Assim, de acordo com a jurisprudência do STJ, a modalidade de lançamento desse tributo é a de ofício, nos seguintes termos:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPVA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO A PARTIR DA REMESSA, AO CONTRIBUINTE, DA NOTIFICAÇÃO PARA PAGAMENTO OU DO CARNÊ. PRECEDENTES: AGRG NO AG 1.399.575/RJ, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 04.11.2011; AGRG NO AG 1.251.793/SP, REL. MIN. HAMILTON CARVALHIDO, DJE 08.04.2010. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO DESPROVIDO. 1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento firme de que, nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, tal como o IPVA e o IPTU, a própria remessa, pelo Fisco, da notificação para pagamento ou carnê constitui o crédito tributário, momento em que se inicia o prazo prescricional quinquenal para sua cobrança judicial, nos termos do art. 174 do CTN. (Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 157610 / RJ. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJe 14/06/2012)

O lançamento do IPVA poderá ser feito de ofício com base nos dados constantes no cadastro da entidade estadual de trânsito. Em virtude da natureza de ofício do seu lançamento e por representar uma importante fonte de recurso própria para o Tesouro estadual, é que o

³³⁶ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 81.

IPVA mesmo com as diversas propostas de reforma tributária, ainda permanece existindo na esfera da competência estadual.

Sobre tais propostas de reforma tributária, no Congresso Nacional há diversas no sentido de criar um sistema tributário efetivamente mais simples, menos burocratizado, menos oneroso e, sobretudo, que seja capaz de coibir a prática da evasão, da sonegação, e da corrupção fiscal, tão comuns entre nós. Contudo, assevera Cardoso³³⁷ que em todas as propostas há que se buscarem formas de desonerar o setor formal da economia, hoje sobrecarregado com enorme carga fiscal, redistribuindo-se os encargos de impostos e contribuições com os setores informais e com os sonegadores. Uma proposta alternativa prevê poucos impostos, sendo quase todos não-declaratórios. Inclusive continuarão existindo os impostos não-declaratórios sobre a propriedade como é o caso do IPVA.

Ainda sobre a questão do lançamento do IPVA, é necessário discutirmos algumas questões atinentes ao aspecto temporal, espacial e quantitativo do fato gerador desse tributo. Quanto ao primeiro aspecto, que define o momento de ocorrência do fato gerador, vincula-se à presunção de riqueza que se renova no primeiro dia de cada exercício fiscal através do fato de ser proprietário de veículo automotor, ou mediante sua aquisição no curso do próprio exercício, quando o tributo é exigido proporcionalmente ao período restante. Cumpre ressaltar, na lição de Bernardes³³⁸, que a periodicidade não poderia ser inferior, tendo em vista o princípio constitucional da anualidade financeira, previsto no texto constitucional, que dimensiona a atividade financeira do Estado e a arrecadação tributária.

O aspecto espacial da hipótese de incidência indica o lugar em que ocorreu ou se tem por ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Estabelece, pois, a dimensão espacial do fato jurígeno tributário, podendo ser extremamente relevante quando a competência tributária, em especial nos tributos de competência municipal ou estadual, vincula-se ao critério da territorialidade. Destaca Silva³³⁹ que, regra geral, será competente para tributar o ente federado em cujo território verificar-se a ocorrência do fato gerador. Assim ocorre em relação ao IPVA. Útil, pois, o aspecto espacial da hipótese de incidência desse imposto para dirimir eventuais conflitos de competência entre diferentes Estados (e DF) que pretendam tributar um único fato gerador. Neste particular, ressenete-se, com intensidade, a omissão legislativa na edição de

³³⁷ CARDOSO, José Paulo. Histórica reforma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 73, p. 128, Mar. 2007.

³³⁸ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7230. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

³³⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011.

normas gerais do IPVA, a serem veiculadas em lei nacional.

Por certo, em virtude da grande relevância do aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto, que pode ensejar (ou dirimir) conflitos de competência entre diferentes unidades federadas, não se pode admitir ser ele erigido pelos legisladores estaduais e distrital. Insista-se que a ausência da norma geral, prevista no art. 146, I e III, a, da Constituição de 1988, disciplinando o assunto, torna imperativa a busca de uma solução no próprio texto constitucional. Considerando-se não haver o legislador constituinte se ocupado expressamente do tema, uma conclusão satisfatória decorre do disposto no art. 158, III, da Constituição que determina a transferência obrigatória da arrecadação do imposto sub examine. Nessa ordem de idéias, transparece, exurgindo de uma interpretação lógico-sistemática do texto constitucional, ser considerado como aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA o local da matrícula, licenciamento ou registro do veículo. Questão aparentemente insolúvel ocorre nos casos de veículos automotores não sujeitos a matrícula, licenciamento ou registro vinculado a qualquer municipalidade.

O aspecto quantitativo da norma tributária define o objeto da obrigação tributária, por se tratar dos critérios que permitem estabelecer o montante a ser recolhido aos cofres públicos, esperando-se, naturalmente, que este valor seja condizente com a capacidade econômica do contribuinte. No IPVA, a base de cálculo, como mensuração econômica do aspecto material da hipótese de incidência, é o valor venal do veículo, normalmente apurada pelo próprio sujeito ativo, através da modalidade de lançamento conhecida como “de ofício”. Na afirmação de Bernardes³⁴⁰, neste imposto os valores objeto do lançamento tributário aproximam-se substancialmente dos valores de mercado, uma vez que usualmente se utiliza das tabelas divulgadas por entidades credenciadas; logo, evita-se a defasagem no recolhimento do tributo, o que se daria em franco prejuízo da Administração Pública e da solidariedade fiscal, pois haveria uma tributação desigual, desproporcional à capacidade contributiva do contribuinte.

Após o exame de todos os elementos que compõem fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeição passiva, lançamento, imunidades e isenções do IPVA, faz-se necessário a análise do tratamento diferenciado deste no ordenamento jurídico, na forma de redução de alíquotas para veículos menos poluentes.

Esse tipo de análise precisa ser subsidiada e interpretada à luz da doutrina

³⁴⁰ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7231. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

especializada do Direito Ambiental, do moderno fenômeno da extrafiscalidade, do atual discurso dos pactos internacionais (abrangendo a Declaração de Estocolmo, Agenda 21, Protocolo de Quioto e Acordo de Copenhague), do Estatuto Básico e da legislação infraconstitucional pátria acerca da tutela ao meio ambiente, a qual será objeto de estudo no próximo capítulo.

5 MEIO AMBIENTE, POLUIÇÃO E TUTELA INTERNACIONAL

Para adentrarmos na relação entre meio ambiente, poluição e normas externas de proteção, necessário se faz abrir um prisma conceitual, com as definições e principais características dos dois primeiros. Meio ambiente corresponde ao 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. Já a degradação da qualidade ambiental diz respeito a alteração adversa das características do meio ambiente. Estas são definições estabelecidas pela política nacional brasileira nesta área.

O conceito do meio ambiente, portanto, pode ser analisada em duas perspectivas: uma estrita e outra ampla. Na compreensão de Milaré³⁴¹, no que se refere à visão estrita, considera-o como o patrimônio natural e as relações entre os seres vivos. Já no que toca a visão ampla, compreende-se que abrange, além da natureza original, também a artificial. Conforme assevera Rossi³⁴², acrescenta-se, assim, os elementos social, cultural e urbanístico, ao conceito de meio ambiente. Tornando-o, ainda, mais abrangente.

Com, isso o meio ambiente é a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que, na visão de Silva³⁴³, propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas. Meio ambiente, em sua significação comum, segundo Dotti³⁴⁴, corresponde ao complexo de relações entre o mundo natural e os seres vivos, as quais influem na vida e no comportamento de tais seres.

O meio ambiente pertence a uma daquelas categorias cujo conteúdo é mais facilmente intuído que definível, em virtude da riqueza e complexidade do que encerra. Nos postulados de Antunes³⁴⁵, o conceito de meio ambiente é um conceito que implica o reconhecimento de uma totalidade. Isto é, meio ambiente é um conjunto de ações, circunstâncias, de origem culturais, sociais, físicas, naturais e econômicas que envolvem o homem e todas as formas de vida; bem se vê, portanto, que, em razão da enorme abrangência do vocábulo, o direito terá enorme dificuldade no tratamento da matéria.

Noutra vertente, poluição está relacionada a degradação da qualidade ambiental resultante de atividades que direta ou indiretamente prejudiquem a saúde, a segurança e o

³⁴¹ MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**: doutrina, jurisprudência e glossário. 3. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 77.

³⁴² ROSSI, Fernando. **Dicionário jurídico ambiental**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 61.

³⁴³ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 2.

³⁴⁴ DOTTI, René Ariel. Meio Ambiente e Proteção Penal, in **Revista de Informação Legislativa**, 108/127-145, Brasília. out.-dez./90, p. 127.

³⁴⁵ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 267.

bem-estar da população; criem condições adversas às atividades sociais e econômicas; afetem desfavoravelmente a biota; afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente; ou lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos. Assinala Silveira Neto e Sousa³⁴⁶ que onde existir poluição, muitas vezes vai ocorrer um dano ambiental de acordo com o art. 1º, inciso I, da Lei nº 7.347/85. Não obstante, nem toda alteração negativa do meio ambiente pode ser qualificada como poluição ou dano.

Nesse sentido, poluidor corresponde a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental. Já os recursos ambientais dizem respeito a atmosfera, as águas interiores, superficiais e subterrâneas, os estuários, o mar territorial, o solo, o subsolo, os elementos da biosfera, a fauna e a flora.

A partir desse prisma conceitual, a fim de atingirmos o referencial teórico do objeto de estudo da presente pesquisa, partiremos para a análise da relação entre meio ambiente, poluição e tutela jurídica à luz dos principais pactos internacionais (Declaração de Estocolmo, Agenda 21, Protocolo de Quioto e Acordo de Copenhague) e do direito constitucional comparado.

As principais funções deste são a de possibilitar um melhor conhecimento e, conseqüentemente, aplicação do próprio ordenamento jurídico pelos operadores a ele vinculados e, por outro lado, nas conclusões de Mendonça³⁴⁷, contribuir para o desenvolvimento legislativo do Estado, através de possíveis mudanças normativas, o que permitiria uma uniformização legislativa globalizante.

5.1 DECLARAÇÃO DE ESTOCOLMO

Preambularmente, façamos um exame da Declaração de Estocolmo. Esta foi fruto da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano³⁴⁸, ocorrida na Suécia em junho de 1972. Esse evento representou no primeiro pacto internacional de grande expressão

³⁴⁶ SILVEIRA NETO, Otacílio dos Santos; SOUSA, Gaudêncio Jerônimo de. **Responsabilidade civil por dano ambiental decorrente das atividades petrolíferas**. 3º Congresso Brasileiro de P&D em Petróleo e Gás realizado em 2 a 5 de outubro de 2005.

³⁴⁷ MENDONÇA, Fabiano André de Souza. **Direito Comparado: objeto do direito**. Revista da FARN, v. 1, n.1, julho/dezembro de 2001, p. 192.

³⁴⁸ Enquanto na teoria constitucional, a expressão direitos fundamentais parece predominante, no plano do direito internacional se encontram expressivos desenvolvimentos teóricos acerca dos direitos humanos, sem que se saiba com exatidão estar-se diante do mesmo objeto ou não. (SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 29)

em matéria de tutela ambiental, sendo reconhecido como um importante pacto para o desenvolvimento das normas dessa área no Brasil.

Nos países europeus a questão ambiental passou a ser objeto de consideração a partir da década de 70. Nos dizeres de Barroso³⁴⁹, com o advento dessa Declaração, considerado o primeiro grande documento internacional na matéria, a Comunidade Econômica Européia estabeleceu o 1.º Plano de Ação Ambiental, que prescreveu objetivos e princípios a serem implementados pelos países que a integram.

Buscava-se com a referida Declaração estabelecer critérios e de princípios comuns que oferecessem aos povos do mundo uma prescrição para preservar e aperfeiçoar essa matéria, com a junção de valores como livre iniciativa e tutela ambiental, compondo as sementes da diretriz de sustentabilidade.

Sobre esta, Milaré³⁵⁰ leciona que trata-se de um indicativo sério de que a humanidade precisa viver dentro da capacidade de suporte do Planeta Terra. Não existe nenhuma outra opção a longo prazo. Se não utilizarmos as reservas da Terra de maneira sustentável e prudente, estaremos negando um futuro à humanidade. Temos a obrigação de adotar modos de vida e caminhos de desenvolvimento que respeitem e funcionem dentro dos limites da natureza. Podemos realizar isso sem rejeitar os muitos benefícios trazidos pela moderna tecnologia, desde que a própria tecnologia funcione dentro desses limites.

Assim, para entender o universo socioambiental é preciso conhecer suas potencialidades e reconhecer-se nele, individual e coletivamente, sob pena de esgotamento dos recursos naturais do planeta e o malogro, na fala de Trigueiros³⁵¹, das poucas políticas de sustentabilidade ambiental.

O princípio do desenvolvimento sustentável, além de impregnado de caráter eminentemente constitucional, encontra, nos dizeres de Celso de Melo³⁵², suporte legitimador em compromissos internacionais assumidos pelo Estado brasileiro e representa fator de obtenção do justo equilíbrio entre as exigências da economia e as da ecologia, subordinada, no entanto, a invocação desse postulado, quando ocorrente situação de conflito entre valores constitucionais relevantes, a uma condição inafastável, cuja observância não comprometa nem

³⁴⁹ BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 236.

³⁵⁰ MILARÉ, Édis. Tutela Jurisdicional do Ambiente, in **Revista do Advogado** 37/9. São Paulo: AASP, 1992, p. 8.

³⁵¹ TRIGUEIRO, André (Coord.). **Meio ambiente no século 21**: 21 especialistas falam da questão ambiental nas suas áreas de conhecimento. Rio de Janeiro: Sextante, 2003, p. 7.

³⁵² Supremo Tribunal Federal. ADI 3540 MC/DF. Relator: Min. Celso De Mello Julgamento: 01/09/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação. DJ 03-02-2006, p-00014. Ement Vol. 02219-03, p. 00528. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 04.08.2012.

esvazie o conteúdo essencial de um dos mais significativos direitos fundamentais: o direito à preservação do meio ambiente, que traduz bem de uso comum da generalidade das pessoas, a ser resguardado em favor das atuais e próximas gerações.

As mobilizações em prol do meio ambiente acentuaram-se na década de 60, com os movimentos hippie de estudantes da França que denunciavam a guerra do Vietnã, pregando, no parecer de Graziela³⁵³, uma maior aproximação do homem com a natureza como forma de mudança de vida, o que deu reforço ao movimento ambientalista.

Nesse documento são discutidas as questões relacionadas a exploração econômica, contudo sob o ângulo da teoria dos direitos fundamentais, numa linguagem de terceira dimensão de direitos. Nesse sentido, o homem é considerado construtor do meio ambiente que o cerca, o qual lhe dá sustento material e lhe oferece oportunidade para desenvolver-se.

Contudo, em decorrência da intensificação do processo de industrialização, a aplicação da teoria capitalista e um consumo exarcebado a partir da segunda metade do século XX, o que provocou um esgotamento dos recursos naturais em diversos países do antigo bloco denominado de primeiro mundo, há agora uma preocupação com a tutela ambiental, onde partir-se do princípio de que a evolução da raça humana chegou a uma etapa em que, graças à rápida aceleração da ciência e da tecnologia, o homem adquiriu o poder de transformar tudo que o cerca.

A proteção centra-se agora nos dois aspectos do chamado meio ambiente humano natural e artificial, os quais, nas palavras de Mazzilli³⁵⁴, são essenciais para o bem-estar das pessoas e para o desfrute dos direitos humanos fundamentais a título de direitos difusos.

Assim, a proteção ao meio ambiente é assunto que ganhou grande espaço ao final do século XX, e recentemente vem aparecendo quase que com estardalhaço na mídia e nas produções acadêmicas, especialmente devido à urgente, e talvez tardia, preocupação com o efeito estufa. Tal proteção, contudo, reveste-se de um caráter especial, visto que é um direito cujo titular não é aquele que efetivamente será protegido, já que os efeitos da ação humana na natureza trazem conseqüências nefastas à própria existência humana. De fato, disserta Silva³⁵⁵ que o destinatário é toda a humanidade, incluindo aqueles que ainda não estão aqui, preceito consagrado com o princípio da responsabilidade entre gerações, pois as gerações presentes não podem utilizar o meio ambiente de forma a provocar a sua escassez para as gerações

³⁵³ GRAZIELA, Maria Luiza Machado. **Direito Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 22.

³⁵⁴ MAZZILLI, Hugo Nigro. **A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo**. Rio de Janeiro: Saraiva, 2004, p. 50.

³⁵⁵ SILVA, Ana Paula Vasconcellos da. O direito tributário ambiental e a isenção de imposto territorial rural na reserva particular do patrimônio natural. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7101. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

vindouras.

A tutela e o aperfeiçoamento desse meio ambiente humano, assim, é uma questão fundamental que acaba afetando o bem-estar dos povos e o próprio desenvolvimento econômico do mundo inteiro.

Tal desenvolvimento tem consistido, para a cultura ocidental, na aplicação direta de toda a tecnologia gerada pelo homem no sentido de criar formas de substituir o que é oferecido pela natureza, com vista, no mais das vezes, à obtenção de lucro em forma de dinheiro, e, na observação de Silva³⁵⁶, ter mais ou menos dinheiro é muitas vezes confundido com melhor ou pior qualidade de vida.

Noutro viés, observamos na história do século XX o surgimento de novas reivindicações de proteção e garantia de direitos pelo ordenamento jurídico de diversos Estados nacionais, bem como na ordem internacional. Assinala Guimarães e Xavier³⁵⁷ que ao lado dos tradicionais direitos individuais, cerne de uma visão do poder público de caráter liberal e espaço de baixa intervenção do Estado na vida de cada cidadão, surgiram reivindicações que alteravam os pressupostos tradicionais da atuação pública. Este fato exigiu novas formas de articulação, seja pela substituição dos particulares pelo Estado em atividades antes consideradas meramente privadas, seja pela colaboração entre este e o indivíduo, dentro de um processo que ultrapassa o senso comum da oposição entre status positivo e negativo na delimitação do espaço de atuação de cada um. Dentre esta nova categoria de direitos, destacaram-se os chamados direitos difusos.

Estes possuem uma peculiaridade bastante interessante frente às idéias tradicionais do direito: são transindividuais, uma vez que as questões e os bens que envolvem interessam a todo conjunto da sociedade e não a uma parcela restrita ou de indivíduos considerados em abstrato. Com o processo de industrialização e de urbanização intensificado, uma categoria de direitos difusos que ganhou destaque é a do direito ambiental. As problemáticas deste se tornam bastante presentes trazendo problemas de degradação ambiental e má utilização dos recursos naturais, poluição de mananciais e conseqüente redução da qualidade de vida das pessoas. O meio ambiente passa a se constituir como arma política de crítica aos governos, juntando-se a pautas de proteção de direitos sociais e minorias. Frente a estas questões, surge a demanda por tutela jurídica específica, a cuidar do bem jurídico ambiental.

³⁵⁶ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 6.

³⁵⁷ GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar; XAVIER, Yanko Marcus de Alencar. Meio-ambiente e ordem econômica constitucional: uma abordagem de direito e desenvolvimento na gestão de águas doces no Brasil. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

Este passa a se constituir num dever jurídico de todos os governos, tendo em vista que a capacidade do homem de transformar o que o cerca. Aplicado imprudentemente, pode causar danos incalculáveis ao ser humano e a seu meio ambiente.

A degradação do meio ambiente é um grande problema a ser enfrentado nesse século. Enfatiza Alves³⁵⁸ que a comunidade internacional vem se mobilizando no sentido de encontrar soluções para frear a atual forma de exploração dos recursos naturais. Isso porque, o planeta vem demonstrando sinais de esgotamento. Fenômenos como aquecimento global, oriundo de emissões de gases poluentes, vem causando sérios prejuízos ao meio ambiente, como o degelo das calotas polares e perda da biodiversidade. Faz-se imperioso a criação de normas que efetivamente possam barrar a atual forma de exploração dos bens ambientais. Esses dispositivos legais devem levar todos os atores sociais a cumprirem suas responsabilidades em relação ao meio ambiente. Nesse sentido, todos os setores sociais precisam despertar para a idéia de que já não se pode pensar em qualidade de vida dissociada de uma qualidade ambiental, uma vez que o meio ambiente equilibrado é essencial não somente no que concerne à sobrevivência humana, mas também a uma vida sadia.

A Declaração de Estocolmo, portanto, foi a resposta jurídica inicial da comunidade internacional para a multiplicação do dano causado pelo homem em muitas regiões da terra, níveis perigosos de poluição da água, ar e terra; grandes transtornos de equilíbrio ecológico da biosfera; destruição e esgotamento de recursos insubstituíveis e graves deficiências, nocivas para a saúde física, mental e social do homem, no meio ambiente por ele criado.

A ação predatória do meio ambiente natural manifestar-se de várias maneiras. Segundo Silva³⁵⁹, quer destruindo os elementos que o compõe, como destruindo as matas, quer contaminando-os com substâncias que lhes alterem a qualidade, impedindo seu uso normal, como se dá com a poluição do ar, das águas, do solo e da paisagem.

Por outro lado, nos países em desenvolvimento reconhece-se que a maioria dos problemas ambientais estavam motivados pelos efeitos do subdesenvolvimento, como a privação do mínimo existencial³⁶⁰, o qual abrange alimentação, vestuário, habitação, educação, de condições de saúde e de higiene adequadas.

³⁵⁸ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 102.

³⁵⁹ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

³⁶⁰ O problema do mínimo existencial confunde-se com a própria questão da pobreza. Aqui também há que se distinguir entre a pobreza absoluta, que deve ser obrigatoriamente combatida pelo Estado, e a pobreza relativa, ligada a causas de produção econômica ou de redistribuição de bens, que será minorada de acordo com as possibilidades sociais e orçamentárias. (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 174)

Assim, os países em desenvolvimento deveriam dirigir seus esforços para o desenvolvimento, tendo a necessidade de salvaguardar o meio ambiente. Já nos chamados países industrializados, os problemas ambientais estão geralmente relacionados com a industrialização e o desenvolvimento tecnológico.

Outra questão considerada em 1972 diz respeito ao crescimento demográfico, o qual pode provocar problemas relativos à preservação do meio ambiente, devendo as nações adotar as normas e medidas apropriadas para enfrentar esses problemas. Nesse sentido, os atos humanos devem ser orientados com atenção às conseqüências que podem ter para o meio ambiente, tendo em vista que por ignorância ou indiferença, o homem pode causar danos irreparáveis ao meio ambiente da terra do qual dependem a vida e o bem-estar de todos.

Com isso, a proteção desse meio ambiente humano para as gerações atuais e vindouras se converteu na meta imperiosa da humanidade, que se deve perseguir, ao mesmo tempo em que se mantêm as metas fundamentais já estabelecidas, inclusive do desenvolvimento econômico e social em todo o mundo.

Para se chegar a esse objetivo, assenta-se que será necessário que cidadãos e comunidades, empresas e instituições, em todos os planos, aceitem as responsabilidades que possuem e que todos eles participem nesse esforço comum. As administrações são as responsáveis pela maior parte do estabelecimento de normas e aplicações de medidas em grande escala sobre o meio ambiente, pois há um número cada vez maior de problemas relativos ao meio ambiente que, por ser de alcance regional ou mundial ou por repercutir no âmbito internacional comum, exigem uma ampla colaboração entre as nações e a adoção de medidas para as organizações internacionais, no interesse de todos.

A Declaração, assim, resguarda determinados valores na forma de princípios jurídicos, inicialmente considerando que o homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e desfrutar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e aperfeiçoar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.

Sobre tais princípios, Derani³⁶¹ nos lembra que aos aplicadores do Direito compete, na esfera de sua atuação, tomar dos princípios do Direito Ambiental para aplicá-los, ponderando sua aplicação para ajustá-la à finalidade última do desenvolvimento sustentado que deve ser o valor orientador na concretização dos princípios do direito ambiental. Já no tocante aos

³⁶¹ DERANI, Cristiane. Aplicação dos Princípios do Direito Ambiental para o Desenvolvimento Sustentável. *In: Direito Tributário Ambiental*. Organizador: Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 651.

valores, para Antunes³⁶², as normas de Direito Ambiental, nacionais e internacionais, cada vez mais, vêm reconhecendo direitos próprios da natureza, independentemente do valor que esta possa ter para o ser humano.

Os bens ambientais, assim, possuem várias ordens de valores, relativos aos diversos tipos de interesses que incidem sobre eles. No ponto de vista de Graziela³⁶³, embora possam implicar valorização para o seu uso, como é o caso dos recursos hídricos, os bens ambientais são componentes do patrimônio ambiental e, como tal, possuem valores intrínsecos que extrapolam a simples caracterização da coisa.

Além disso, os recursos naturais da terra (incluídos o ar, a água, a terra, a flora e a fauna e especialmente amostras representativas dos ecossistemas naturais) devem ser preservados em benefício das gerações atuais e próximas, mediante um cuidadoso ordenamento jurídico.

Acerca de tais recursos naturais, Jaccoud³⁶⁴ recorda que a sociedade moderna, caracterizada pelo capitalismo e suas vicissitudes, como a industrialização e a alta tecnologia, proporciona-nos uma gama de produtos, bens e serviços, infindáveis tanto do ponto de vista da procura (necessidade ilimitadas), mas não da oferta (bens limitados); é, infelizmente, também caracterizada por uma degradação ambiental e implicações nos ecossistemas nunca antes vista, que chega a ameaçar não só a biodiversidade, mas também o homem e o próprio planeta que o abriga. Vê-se, diuturnamente, que os problemas ambientais são cada vez mais intensos. Nesse ínterim, coloca-se a questão ambiental como tema primordial a ser considerado pelos Estados, mercado e sociedade, levando-se em consideração principalmente que tais problemas têm estreita ligação com a atividade econômica, à medida que esta explora os recursos naturais através de uma cadeia produtiva para atender à demanda.

Ademais, deve-se manter e, sempre que possível, restaurar a capacidade da terra em produzir recursos vitais renováveis, onde os recursos não renováveis da terra devem empregar-se de forma que se evite o perigo de seu futuro esgotamento e se assegure que toda a humanidade compartilhe dos benefícios de sua utilização.

Estabelece-se em 1972 o dever jurídico de pôr fim à descarga de substâncias tóxicas ou de outros materiais que liberam calor, em quantidades ou concentrações tais que o meio ambiente não possa neutralizá-los, para que não se causem danos graves e irreparáveis aos

³⁶² ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 21.

³⁶³ GRAZIELA, Maria Luiza Machado. **Direito Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 7.

³⁶⁴ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 3. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

ecossistemas. Nesse sentido, deve-se apoiar a luta contra a poluição, a qual é tema central da presente pesquisa.

Na Declaração de Estocolmo há ainda uma inovação na linguagem do desenvolvimento econômico e social, transcendendo e superando o conceito de crescimento econômico. Tal desenvolvimento é indispensável para assegurar ao homem um ambiente de vida e trabalho favorável e para criar na terra as condições necessárias de melhoria da qualidade de vida.

Sobre a definição de desenvolvimento, Ribeiro³⁶⁵ comenta que a norma constitucional brasileira, no art. 3º, prevê que o Estado deve garantir o desenvolvimento nacional, e assegurando esse desenvolvimento, deve ele promover a combinação de crescimento econômico com as condições básicas da vida, dentre as quais a alimentação, a saúde e preservação ambiental. Assim, o conceito jurídico de desenvolvimento pode ser entendido como sendo o princípio que informa as demais regras do ordenamento jurídico, no sentido de orientá-las à efetivação dos direitos sociais, os quais encontram sua base nas necessidades públicas, inclusive em matéria de tutela.

Na década de 70 reconhece-se que as deficiências do meio ambiente originárias das condições de subdesenvolvimento e os desastres naturais colocam graves problemas. Todavia, a visão equivocada da época era na crença de que a melhor maneira de saná-los estaria no crescimento econômico acelerado, mediante a transferência de quantidades consideráveis de assistência financeira e tecnológica que complementassem os esforços internos dos países em desenvolvimento.

Outro ponto discutível era de que as políticas ambientais dos Estados deveriam estar encaminhadas para aumentar o potencial de crescimento atual ou futuro dos países em desenvolvimento e não deveriam restringir esse potencial.

No entanto, os Estados e as organizações internacionais, a exemplo da ONU, deveriam tomar disposições pertinentes, com vistas a chegar a um acordo, para se poder enfrentar as conseqüências econômicas que poderiam resultar da aplicação de medidas ambientais, nos planos internacional e nacional.

Por outro lado, o aumento do potencial de crescimento e recursos advindos desse processo deveriam ser destinados para a tutela do meio ambiente tendo em conta as circunstâncias e as necessidades especiais dos países em desenvolvimento e gastos que

³⁶⁵ RIBEIRO, Maria de Fátima. O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas. *In: Direito Tributário Ambiental*. Organizador: Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 656.

pudessem originar a inclusão de medidas de conservação do meio ambiente em seus planos de desenvolvimento, bem como a necessidade de oferecer-lhes, quando solicitado, mais assistência técnica e financeira internacional com este fim.

Visando conseguir um ordenamento mais racional dos recursos e melhorar assim as condições ambientais, os Estados deveriam adotar um enfoque coordenado de planejamento de seu desenvolvimento, de modo a que fique assegurada a compatibilidade entre o desenvolvimento e a necessidade de proteger o meio ambiente humano em benefício de sua população.

Esse planejamento constituiria um instrumento para conciliar às diferenças que possam surgir entre as exigências do desenvolvimento e a necessidade de tutela dessa área. Sobre esse planejamento e gestão ambiental no Brasil, leciona Ribeiro³⁶⁶ que o nosso Estatuto Básico prevê que a gestão ambiental é uma atribuição conjunta da União, dos Estados e dos Municípios (art. 225). Além das disposições do capítulo destinado ao meio ambiente, deve este ser interpretado em conjunto com o art. 170 do mesmo diploma legal, que dispõe sobre a ordem econômica, ressaltando a intervenção do Estado nas atividades econômicas que podem gerar impactos ambientais. Tais princípios que informam a ordem econômica ambiental e o Direito Ambiental, buscam compatibilizar o desenvolvimento econômico com a proteção ambiental e a adequação dos propósitos, meios e fins dos conteúdos jurídicos. Destas considerações, pode-se verificar que continua sendo um grande desafio, na ordem econômica, a implementação do princípio do desenvolvimento sustentável. Por isso mesmo, é possível afirmar que as questões ambientais estão interligadas com as questões econômicas e sociais, e que a efetividade da proteção ambiental depende do tratamento globalizado e conjunto de todas elas, pelo Estado e pela sociedade.

Por outro lado, deveria-se confiar às instituições nacionais competentes a tarefa de planejar, administrar ou controlar a utilização dos recursos ambientais dos Estados, com o fim de melhorar a qualidade do meio ambiente. Nesse norte, os Estados têm a obrigação de assegurar-se de que as atividades que se levam a cabo, dentro de sua jurisdição, ou sob seu controle, não prejudiquem o meio ambiente de outros Estados ou de zonas situadas fora de toda jurisdição nacional.

Por fim, pela Declaração de Estocolmo, os Estados deveriam, cooperar para continuar desenvolvendo o direito internacional no que se refere à responsabilidade. Essa é a dicção

³⁶⁶ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 4. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

extraída de Trindade³⁶⁷ ao apontar que, com isso, cria-se a conjugação entre meio ambiente e desenvolvimento, passando a considerar a idéia de desenvolvimento sustentável não somente como um conceito, mas como um princípio do direito internacional contemporâneo.

Ademais, fica estabelecido o desenvolvimento do direito internacional no que se refere à indenização às vítimas da poluição e de outros danos ambientais que as atividades realizadas dentro da jurisdição ou sob o controle de tais Estados causem a zonas fora de sua jurisdição.

Sobre essa expressão do direito positivo externo, conclui Mazzuoli³⁶⁸ que o Direito Internacional do Meio Ambiente pode ser definido como um conjunto de regras e princípios criadores de direitos e deveres de natureza ambiental para os Estados, para as Organizações Internacionais Intergovernamentais e também para os indivíduos. Após as duas grandes guerras mundiais, como complemento aos direitos fundamentais do homem, começaram a surgir no cenário mundial as primeiras grandes normas de tutela da natureza, instituindo esse novo ramo do direito, com nomenclatura própria.

Como descrito acima, portanto, a temática da tutela da poluição não tem um detalhamento por parte dessa Declaração, entretanto, esta representou um marco inicial para discussões internacionais sobre a proteção ao meio ambiente, sendo complementada por inúmeras declarações, convenções, pactos e protocolos, com a introdução de novas normas e princípios que sucederam tal documento, principalmente nas décadas de 80 e 90.

5.2 AGENDA 21

A ONU realizou no Rio de Janeiro, em 1992, a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD), esta mais conhecida como Rio 92, referência à cidade que a abrigou, e também sido considerada como “Cúpula da Terra” por ter mediado acordos entre os Chefes de Estado presentes.

A Rio 92 reafirmou os princípios constantes da Declaração de Estocolmo, e, no informe de Silva³⁶⁹, acrescentou outros relativos ao desenvolvimento sustentável, como, por exemplo, que os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável e têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza. Põe-se, nesse primeiro princípio, a correlação de dois direitos fundamentais do homem: o direito

³⁶⁷ TRINDADE, Antônio Augusto Caçado. **Direitos Humanos e Meio Ambiente**: paralelo dos sistemas de proteção internacional. Porto Alegre: Fabris, 1993.

³⁶⁸ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 2.ed. São Paulo: RT, 2007, p. 771-772.

³⁶⁹ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 41.

ao desenvolvimento e o direito a uma vida saudável.

Foram signatárias da Agenda 21 Global quase 180 países participantes da Rio 92. Essa agenda representou um programa de ação baseado num documento de 40 capítulos, que constitui a mais abrangente tentativa já realizada, até então, de promover, em escala planetária, um novo padrão de desenvolvimento, denominado de desenvolvimento sustentável. O termo Agenda 21 foi usado no sentido de intenções, desejo de mudança para esse novo modelo de desenvolvimento para o século XXI.

Não há dúvida de que a questão ambiental, é uma questão de vida ou morte, não apenas de animais e plantas, mas do próprio homem e do Planeta que o abriga. Conforme Milaré³⁷⁰, há quem não veja qualquer obstáculo na conciliação entre meio ambiente e desenvolvimento. Nesse sentido, é falso o dilema “ou desenvolvimento ou meio ambiente”, na medida em que, sendo uma fonte de recursos para o outro, devem harmonizar-se e complementa-se. Esse princípio expressa um instrumento para concretização do equilíbrio entre as questões relativas à economia e às do meio ambiente. Nesse diapasão, o desenvolvimento sustentável não é barreira para uma boa qualidade de vida, pelo contrário esse é um de seus objetivos, conforme prevê o Princípio oito da Declaração do Rio onde, para atingir o desenvolvimento sustentável e a mais alta qualidade de vida para todos, os Estados devem reduzir e eliminar padrões insustentáveis de produção e consumo e promover políticas demográficas adequadas.

O acordo da Rio 92 pode ser definido como um instrumento de planejamento para a construção de sociedades sustentáveis, em diferentes bases geográficas, que concilia métodos de proteção ambiental, eficiência econômica e justiça social. Lembrando que sobre esta Rawls³⁷¹ apresenta dois princípios básicos de justiça: toda pessoa tem direito a uma estrutura de liberdades básicas; e as desigualdades sócio-econômicas devem se referir a posições acessíveis a todos e beneficiar ao máximo os menos favorecidos.

Dos 40 capítulos do documento, interessa-nos o capítulo nove, tendo em vista que este disciplina a proteção da atmosfera e o combate à poluição, objeto dessa presente dissertação. Sobre a primeira, entende Cruz³⁷² que não há como se tutelar o ar atmosférico a não ser preventivamente. Via de regra, as conseqüências das emissões de poluentes atmosféricos perduram por anos e séculos, sendo impossível, a curto e médio prazo promover a limpeza do

³⁷⁰ MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**: doutrina, jurisprudência e glossário. 3. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 45-58.

³⁷¹ RAWLS, Jonh. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 13.

³⁷² CRUZ, Ana Paula Fernandes Nogueira da. **A tutela criminal ambiental do ar atmosférico**. Dissertação de mestrado apresentada à banca da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: 2000, p. 74.

ar após o mesmo ter sido poluído. Ademais, mesmo emissões atmosféricas relativamente pequenas podem trazer conseqüências imprevisíveis e causar efeitos danosos ao meio ambiente, tendo em vista o caráter transfronteiriço destas emissões e a influência de fatores geo-climáticos sobre o resultado final, redundando em episódios de poluição de grande gravidade.

Não é por outro motivo que as convenções internacionais que versam sobre o assunto, como Convenção de Viena, Protocolo de Montreal, Convenção sobre mudança do Clima da Eco 92 e Protocolo de Kyoto, preocupam-se fundamentalmente em estabelecer metas a serem atingidas no sentido de se reduzirem as emissões de poluentes. Também não é por outro motivo que se fala em controle da poluição e não em eliminação da poluição. Não é possível ainda a fabricação de ar atmosférico para repor o que foi degradado. Talvez fosse possível se pensar em clonagem de moléculas de ar, a exemplo do que já é possível quer para espécies vegetais quer para animais, mas por ora tal solução é impensável. Além do mais, dada a característica da atmosfera no tocante ao equilíbrio dos seus componentes, ficaria sem destinação o ar degradado.

Preambularmente, no estudo da Agenda 21, no intuito de conjugar o desenvolvimento com o meio ambiente, os representantes dos países participantes da Rio-92 aprovaram a esse documento, no qual estão indicadas as grandes linhas de ação que devem ser seguidas para satisfazer as necessidades básicas, elevar o nível da vida de todos, obter ecossistemas melhor protegidos e gerenciados e construir um futuro mais próspero e seguro. Informa-nos Wanderley Júnior³⁷³ que esse documento, voltado não só para os problemas prementes de hoje, reflete um consenso mundial e um compromisso político no nível mais alto no que diz respeito a desenvolvimento e cooperação ambiental; cabendo aos governantes o êxito de sua execução, mediante estratégias, planos e políticas nacionais em prol da sustentabilidade ambiental, social e econômica. Faz mister implementar, também, uma Agenda 21 local tendo como base de ação a construção, operacionalização e manutenção da infraestrutura econômica, social e ambiental local, estabelecendo políticas ambientais locais e prestando assistência na implementação de políticas ambientais nacionais; vez que a participação e cooperação das autoridades locais são fatores determinantes para o alcance dos objetivos nacionais e, via de conseqüência, globais.

Com isso, de início, podemos afirmar que a proteção da atmosfera, objeto de estudo da

³⁷³ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1279. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

presente dissertação, é vista como um empreendimento amplo e multidimensional, que envolve vários setores da atividade econômica. Por outro lado, recomenda-se aos governos e a outros organismos que se esforcem para proteger a atmosfera, que considerem a possibilidade de adotar, quando apropriado, as medidas apresentadas.

Para que se possa, assim, implementar um modelo de desenvolvimento sustentável que possa gerir melhor os recursos naturais para assegurar a preservação da qualidade de vida às futuras gerações, faz-se necessário a união de esforços tanto de organismos governamentais como das diferentes camadas da sociedade civil. Na compreensão de Milaré³⁷⁴, para isso ocorrer requer-se um modelo de intervenção estatal dotado de uma base jurídica sólida que seja capaz de dar suporte as políticas públicas voltadas para preservação ambiental, mas que ao mesmo tempo consiga alcançar o desenvolvimento econômico e social. Além disso, difundir os ideais da Agenda 21 é essência para conscientização ambiental o que de fato somente será alcançado por meio da educação. Diante disso, urge que se sejam trilhadas alternativas que reconciliem desenvolvimento com proteção ao meio ambiente, já que esse será o desafio daqui para frente, pois essa preservação é uma necessidade iminente que se impõe para a própria sobrevivência da espécie humana no planeta.

Na Agenda 21 é reconhecido que muitas de suas matérias também são objeto de acordos internacionais como a Convenção de Viena para a Proteção da Camada de Ozônio (1985); o Protocolo de Montreal sobre Substâncias que Destroem a Camada de Ozônio (1987); a Convenção-Quadro sobre Mudança do Clima (1992); e outros instrumentos internacionais, inclusive regionais.

Também se reconhece que as atividades que possam ser empreendidas em prol dessa tutela devem ser coordenadas com o desenvolvimento social e econômico de forma integrada, com vistas a evitar impactos adversos sobre este último. Levando plenamente em conta as legítimas necessidades prioritárias dos países em desenvolvimento para a promoção do crescimento econômico sustentado e a erradicação da pobreza.

Acerca de tais impactos, Ribeiro³⁷⁵ alerta que enquanto a economia preocupa-se com lei da oferta e procura e busca de novos mercados, no meio ambiente pode ser observado que o comportamento humano muitas vezes pode gerar um impacto ambiental imensurável, provocado pela exploração de determinada atividade econômica, se não forem observados os

³⁷⁴ MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**: doutrina, jurisprudência e glossário. 3. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 52-53.

³⁷⁵ RIBEIRO, Maria de Fátima. O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas. *In: Direito Tributário Ambiental*. Organizador: Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 655.

cuidados com a proteção ambiental.

Nos documentos da Rio 92 se estabelecem como áreas de programas a consideração das incertezas, a partir do aperfeiçoamento da base científica para a tomada de decisões, e a promoção do desenvolvimento sustentável, por meio da eficiência e consumo da energia, transportes, desenvolvimento industrial e dos recursos terrestres e marinhos e uso da terra. Assim, compreende Silva³⁷⁶ que com o advento dessa Conferência passou-se a admitir a garantia de dois direitos fundamentais do homem: o direito ao desenvolvimento e o direito a uma vida saudável.

Consideram-se também como áreas de programas a prevenção da destruição do ozônio estratosférico e a poluição atmosférica transfronteiriça. Sobre esse universo de tutela de direitos humanos, leciona Fortes³⁷⁷ que a preocupação com o meio ambiente é um dos temas que ganha cada vez mais relevo perante as ciências modernas. Do direito à economia, passando pela física, biologia, filosofia, sociologia, procura-se a fórmula do chamado desenvolvimento sustentável. Diante de todos estes conhecimentos tem-se pelo menos uma premissa em comum: a natureza não se recupera na mesma velocidade e medida em que é consumida. Desta forma, buscam-se soluções que primam o equilíbrio na equação consumo da natureza/renovação de recursos naturais, chegando, com isso, a um meio ambiente sustentável. Tal preocupação refletiu-se na atual Constituição, que enuncia o dever do Estado de praticar ações positivas tendentes a promover o meio ambiente sustentável, bem como de coibir práticas poluidoras, assegurando, para tanto, poder para punir civil, administrativa e penalmente o agressor. Nesse sentido, cabe ao Poder Público, por meio do direito, regular as relações sociais, inclusive as do domínio econômico, com vistas ao desenvolvimento sustentável, podendo fazê-lo de modo: preventivo, estimulando ou desestimulando condutas de interesse ou desinteresse ambiental; e repressivo de condutas poluidoras.

Passemos agora a analisar cada uma das áreas de programas da Agenda 21, especialmente as que são atinentes ao objeto de estudo da presente dissertação. Inicialmente, quanto à modalidade “consideração das incertezas”, a base para a ação se dá pela preocupação com as mudanças do clima e a variabilidade climática, a poluição do ar e a destruição do ozônio criou novas demandas de informação científica, econômica e social, para reduzir as incertezas remanescentes nessas áreas. Nesse sentido, é necessário uma melhor compreensão e capacidade de previsão das diversas propriedades da atmosfera e dos ecossistemas afetados,

³⁷⁶ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 66.

³⁷⁷ FORTES, Fellipe Cianca. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7206. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

bem como de suas conseqüências para a saúde e suas interações com os fatores sócio-econômicos.

Quanto à “promoção do desenvolvimento sustentável”, em matéria de eficiência e consumo da energia, a base para a ação é a consideração da energia como essencial para o desenvolvimento social e econômico e para uma melhor qualidade de vida. Boa parte da energia mundial, porém, é hoje produzida e consumida de maneira que não poderia ser sustentada caso a tecnologia permanecesse constante e as quantidades globais aumentassem substancialmente.

Desenvolvimento sustentado é, com isso, aquele que propugna por um crescimento econômico qualitativo. Na lição de Milaré³⁷⁸, trata-se da única forma de melhorar a qualidade de vida humana dentro dos limites da capacidade de suporte dos ecossistemas.

A necessidade de controlar as emissões atmosféricas de gases que provocam o efeito estufa e de outros gases e substâncias deverá basear-se cada vez mais na eficiência, produção, transmissão, distribuição e consumo da energia, e em uma dependência cada vez maior de sistemas energéticos ambientalmente saudáveis, sobretudo de fontes de energia novas e renováveis. Todas as fontes de energia deverão ser usadas de maneira a respeitar a atmosfera, a saúde humana e o meio ambiente como um todo.

Exemplificando a utilização de novas fontes de energia, Wanderley Júnior³⁷⁹ menciona o Programa Brasileiro do Álcool Combustível que teve origem em 1975, dois anos após o Brasil ser assolado pela primeira crise do petróleo. Para enfrentar as enormes despesas com a importação de petróleo, o governo federal buscou fontes internas de energia, no intuito de substituir os combustíveis derivados do ouro negro mais utilizados na frota nacional: diesel; óleo combustível e gasolina. O álcool foi a alternativa ideal à substituição da gasolina.

Todavia, no final dos anos 80 o governo federal passou a reduzir os subsídios ao álcool combustível e o preço se aproximou do preço da gasolina. A desregulamentação do setor, atrelada à melhora do comércio internacional de açúcar, fez com que os produtores optassem por exportar açúcar, em detrimento da produção do álcool combustível. As reservas estratégicas de álcool combustível foram totalmente consumidas, sem, contudo, haver a reposição no mercado. A partir de então, ocorreu o desabastecimento de álcool combustível em algumas regiões do país, culminado na perda do valor venal dos veículos automotores movidos a álcool e, via de conseqüência, na drástica diminuição de sua produção.

³⁷⁸ MILARÉ, Édis. Tutela Jurisdicional do Ambiente, in **Revista do Advogado** 37/9. São Paulo: AASP, 1992.

³⁷⁹ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1281. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

Em matéria de transportes, a base para a ação é a partir do pressuposto que o setor dos transportes tem papel essencial e positivo a desempenhar no desenvolvimento econômico e social, e as necessidades de transporte tendem a aumentar. No entanto, visto que esse setor também é fonte de emissões atmosféricas, é necessário que se faça uma análise dos sistemas de transporte existentes atualmente e que se obtenha projetos e gerenciamento mais eficazes dos sistemas de trânsito e transportes.

Quanto ao desenvolvimento industrial, a base para a ação considera a indústria como essencial para a produção de bens e serviços e é fonte importante de emprego e renda, e o desenvolvimento industrial enquanto tal é essencial para o crescimento econômico. Ao mesmo tempo, esse setor é um dos principais usuários de recursos e matérias-primas e, conseqüentemente, as atividades industriais resultam em emissões para a atmosfera e o meio ambiente como um todo.

A proteção da atmosfera pode ser fortalecida, por meio de um aumento da eficiência dos recursos e matérias-primas na indústria, com a instalação ou o aperfeiçoamento das tecnologias de redução da poluição e a substituição dos compostos clorofluorcarbonados (CFCs) e outras substâncias que destroem o ozônio por substâncias apropriadas, e ainda por meio da redução de resíduos e subprodutos.

No tocante à proteção da atmosfera, mediante a redução e limitação das emissões de dióxido de carbono (CO₂), a Agenda 21 Global prevê a necessidade de desenvolvimento sustentável também no setor de transportes, haja vista ao papel essencial por ele desempenhado no desenvolvimento econômico e social, assim como à crescente emissão de gases poluentes na atmosfera. Objetiva, nas palavras de Wanderley Júnior³⁸⁰, a elaboração e promoção de políticas eficazes, no que diz respeito a custo/benefício, para limitar, reduzir ou controlar as emissões nocivas à atmosfera e outros efeitos ambientais adversos do setor dos transportes. Destarte, cabe à Administração Pública desenvolver sistemas de transportes mais eficientes, menos poluentes e mais seguros; facilitar, nos planos nacional e regional, o acesso a tecnologias de transporte seguras, eficientes (inclusive quanto ao uso de recursos) e menos poluentes; estimular o uso de meios de transporte que minimizem os impactos adversos sobre a atmosfera, enfim, desenvolver ou aperfeiçoar mecanismos que integrem a área dos transportes, com vistas a reduzir os efeitos do transporte sobre o meio ambiente.

Quanto ao desenvolvimento dos recursos terrestres e marinhos e uso da terra, a base

³⁸⁰ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1280. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

para a ação inicia-se a partir do reconhecimento de que as políticas relativas ao uso da terra e aos recursos terão influência sobre as mudanças na atmosfera e serão afetadas por elas.

Certas práticas associadas aos recursos terrestres e marinhos e ao uso da terra podem reduzir os sumidouros de gases de efeito estufa e aumentar as emissões atmosféricas. A perda da diversidade biológica pode reduzir a resistência dos ecossistemas³⁸¹ às variações climáticas e aos danos decorrentes da poluição do ar.

As mudanças atmosféricas podem ter consequências importantes sobre as florestas, a diversidade biológica e os ecossistemas de água doce e marinhos, bem como sobre as atividades econômicas, como a agricultura. É comum os objetivos das políticas diferirem para os diferentes setores; nesses casos, será preciso tratá-los de forma integrada.

Acerca da proteção às florestas, escreve Binswanger³⁸² que, admitindo-se que a natureza é a base necessária e indispensável da economia moderna, bem como das vidas das gerações presentes e vindouras, desenvolvimento sustentável significa qualificar o crescimento e reconciliar o desenvolvimento econômico com a necessidade de se preservar o meio ambiente. Uma possibilidade para assegurar sustentabilidade e proteger as florestas tropicais seria condicionar os títulos de propriedade nas regiões de floresta a que se preserve certa quantidade de floresta primitiva na terra em questão. Também se deveria propor que as florestas secundárias sejam utilizadas sustentavelmente, garantindo-se a biodiversidade e impedindo-se a erosão. Mais ainda, a terra que incluísse floresta tropical primitiva deveria ser taxada da mesma forma que aquela usada para a agricultura.

Na modalidade “prevenção da destruição do ozônio estratosférico”, a base para a ação encontra-se na análise de dados científicos que confirmou os temores crescentes com respeito à destruição continuada da camada estratosférica de ozônio da Terra devido ao cloro e ao bromo reativos procedentes dos compostos CFCs e outras substâncias artificiais similares. Embora a Convenção de Viena de 1985 e o Protocolo de Montreal de 1987 tenham sido passos importantes enquanto iniciativas internacionais, o conteúdo total de cloro das substâncias que destroem o ozônio da atmosfera continua aumentando. Essa tendência pode ser alterada caso as medidas de controle identificadas no Protocolo forem obedecidas.

Por fim, no tipo “poluição atmosférica transfronteiriça”, a base para a ação considera que a poluição transfronteiriça do ar tem consequências adversas sobre a saúde humana e outras consequências ambientais negativas, como a perda de árvores e florestas e a

³⁸¹ Ecossistema corresponde ao conjunto dos relacionamentos que a fauna, flora, microorganismos e o ambiente, composto pelos elementos solo, água e atmosfera mantêm entre si.

³⁸² BINSWANGER, Hans Christoph. Fazendo a Sustentabilidade Funcionar. In: **Meio Ambiente, Desenvolvimento Sustentável e Políticas Públicas**. 4. ed. Recife: Fundação Joaquim Nabuco, 2002.

acidificação das massas aquáticas.

É cediço que a poluição atmosférica é, atualmente, o maior problema da Terra, face à incessante emissão de partículas nocivas e produtos poluentes, que resultam na degradação da qualidade ambiental, afetando desfavoravelmente o meio ambiente, prejudicando a saúde, a segurança e o bem-estar da população, criando condições adversas às atividades sociais e econômicas. Conforme Wanderley Júnior³⁸³, as emissões de combustíveis fósseis no setor de transporte individual, por sua vez, são grandes responsáveis pela poluição urbana, posto que sua queima produz enormes quantidades de CO₂, resultando no efeito estufa. Não obstante, o Brasil é o país com a melhor tecnologia de abastecimento de veículos automotores, vez que o álcool combustível, largamente utilizado na frota nacional, é derivado do açúcar, sobre o qual incide o processo de fotossíntese, ou seja, quando um veículo automotor queima álcool, ele devolve à atmosfera o CO₂ retirado do ar pela cana-de-açúcar; decorrendo daí o título de combustível limpo a ele atribuído.

Uma última questão levantada na Agenda 21 é que a distribuição geográfica das redes de monitoramento da poluição atmosférica é desigual, com os países em desenvolvimento muito mal representados. A falta de dados confiáveis sobre as emissões fora da Europa e da América do Norte dificulta consideravelmente a medição da poluição transfronteiriça da atmosfera. Além disso, as informações sobre os efeitos da poluição do ar sobre a saúde e o meio ambiente em outras regiões também são insuficientes.

5.3 PROTOCOLO DE QUIOTO

Quando adotaram a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, em 1992, os governos reconheceram que ela poderia ser a propulsora de ações mais enérgicas no futuro. Ao estabelecer um processo permanente de revisão, discussão e troca de informações, a Convenção possibilita a adoção de compromissos adicionais em resposta a mudanças no conhecimento científico e nas disposições políticas.

A Convenção de 92, assim, estabeleceu a redução para os países desenvolvidos de suas emissões no ano 2000 para os níveis de 1990. Contudo, assinala Cruz³⁸⁴ que o Protocolo de Kyoto estabeleceu que as emissões de poluentes considerados causadores do aquecimento

³⁸³ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1281. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

³⁸⁴ CRUZ, Ana Paula Fernandes Nogueira da. A compensação ambiental diante de danos irreparáveis. **Revista de Direito Ambiental**, vol. 21, Jan / 2001, p. 279.

global deverão entre 2008 e 2012 começar a serem reduzidas, em média, em 5,2% com relação aos níveis de 1990. Todavia, para os países em desenvolvimento não foram estabelecidos níveis de redução, sendo apenas contemplados com medidas de estímulo à substituição do uso dos derivados do petróleo pelo de energia elétrica e gás natural.

A primeira revisão da adequação dos compromissos dos países desenvolvidos foi conduzida, como previsto, na primeira sessão da Conferência das Partes (COP-1), que ocorreu em Berlim, em 1995. As Partes decidiram que o compromisso dos países desenvolvidos de voltar suas emissões para os níveis de 1990, até o ano 2000, era inadequado para se atingir o objetivo de longo prazo da Convenção, que consiste em impedir uma interferência antrópica, produzida pelo homem, perigosa no sistema climático.

Ministros e outras autoridades responderam com a adoção do “Mandato de Berlim” e com o início de uma nova fase de discussões sobre o fortalecimento dos compromissos dos países desenvolvidos. O grupo *ad hoc* sobre o Mandato de Berlim (AGBM) foi então formado para elaborar o esboço de um acordo que, após oito sessões, foi encaminhado à COP-3 para negociação final.

Conforme dados da ONU³⁸⁵, cerca de 10.000 delegados, observadores e jornalistas participaram desse evento realizado em Quioto, Japão, em dezembro de 1997. A conferência culminou na decisão por consenso de adotar-se um Protocolo segundo o qual os países industrializados reduziram suas emissões combinadas de gases de efeito estufa em pelo menos 5% em relação aos níveis de 1990 até o período entre 2008 e 2012. Esse compromisso, com vinculação legal, prometeu produzir uma reversão da tendência histórica de crescimento das emissões iniciadas nesses países há cerca de 150 anos.

Face à necessidade de um novo paradigma de desenvolvimento, fundado na solidariedade social, capaz de conduzir à proteção concreta do meio ambiente e à promoção efetiva da qualidade de vida, o Brasil firmou, como signatário, na Convenção de Mudanças Climáticas da ONU, o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL), mais conhecido como Protocolo de Quioto, pelo qual, nas conclusões de Wanderley Júnior³⁸⁶, os países signatários comprometeram-se a reduzir suas emissões de gases prejudiciais à camada de ozônio, de forma a preservar o meio ambiente e promover o desenvolvimento sustentável. Tal documento estabelece a redução das emissões de CO₂, principal responsável pelo efeito estufa, cabendo

³⁸⁵ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Protocolo de Quioto. Editado e traduzido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia com o apoio do Ministério das Relações Exteriores da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.camara.gov.br> Acessado em: 01.07.2013.

³⁸⁶ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1278. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

aos países signatários a redução da emissão de poluentes, por meio de cotas diferenciadas.

O fim primeiro do Protocolo é a responsabilidade comum dos países signatários pela diminuição das emissões de gases de efeito estufa nos países industrializados e pela desaceleração do crescimento das emissões de tais gases nos países em desenvolvimento, ainda que os industrializados, ou considerados desenvolvidos, tenham maior obrigação de limitar e reduzir suas emissões. Dentre outras obrigações, cabe a cada parte signatária o implemento de políticas e medidas capazes de promover a limitação e redução da emissão de CO₂ e, via de consequência, garantir o desenvolvimento sustentável.

O Protocolo de Quioto foi aberto para assinatura em 16 de março de 1998, entrando em vigor 90 dias após a sua ratificação por pelo menos 55 Partes da Convenção, incluindo os países desenvolvidos que contabilizaram pelo menos 55% das emissões totais de dióxido de carbono em 1990 desse grupo de países industrializados. Enquanto isso, as Partes da Convenção sobre Mudança do Clima continuariam a observar os compromissos assumidos sob a Convenção e a preparar-se para a futura implementação do Protocolo.

Cada Estado-Parte desse Protocolo, ao cumprir seus compromissos quantificados de limitação de emissões assumidos, estarão respeitando a diretriz de desenvolvimento sustentável. Por ela, cada Estado deveria implementar e/ou aprimorar políticas e medidas de acordo com suas circunstâncias nacionais, tais como o aumento da eficiência energética em setores relevantes da economia nacional; a proteção e o aumento de sumidouros e reservatórios de gases de efeito estufa não controlados pelo Protocolo de Montreal, levando em conta seus compromissos assumidos em acordos internacionais relevantes sobre o meio ambiente, a promoção de práticas sustentáveis de manejo florestal, florestamento e reflorestamento; a promoção de formas sustentáveis de agricultura à luz das considerações sobre a mudança do clima; e a pesquisa, a promoção, o desenvolvimento e o aumento do uso de formas novas e renováveis de energia, de tecnologias de seqüestro de dióxido de carbono e de tecnologias ambientalmente seguras, que sejam avançadas e inovadoras.

Além disso, há o dever jurídico quanto ao estímulo a reformas adequadas em setores relevantes, visando a promoção de medidas que limitem ou reduzam emissões de gases de efeito estufa não controlados pelo Protocolo de Montreal, inclusive no setor de transportes.

Face às atuais tecnologias empregadas pelas montadoras veiculares, a produção de automóveis comerciais leves com motores bicomustíveis vem crescendo assustadoramente na indústria automobilística brasileira. De igual modo, segundo Wanderley Júnior³⁸⁷, a

³⁸⁷ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1282. Disponível em:

demanda internacional pelo álcool, como combustível limpo, vem aumentando consideravelmente, face ao interesse na adição do mesmo à gasolina, como meio de conter a poluição. Mesmo porque, a tendência mundial é a valorização de produtos ambientalmente limpos, selos de origem e selos verdes, em observância aos tratados e acordos internacionalmente firmados por diversos países, para fins de diminuição da emissão dos gases causadores do aquecimento global.

A utilização de veículos com motores flexíveis (multi-combustível), tecnologia eminentemente nacional, tem caráter decisivo na redução das emissões de poluentes veiculares, vez que, trata-se o álcool de um composto oxigenado, além de ser um produto renovável, pois pode ser produzido a partir de diversas matérias primas vegetais, e independente do petróleo, com impacto zero de carbono, não promovendo o efeito estufa. Assim, em uma sociedade cujo sistema de produção é visceralmente ligado à matriz energética gerada pelo “ouro negro”, na qual petróleo caro significa inflação alta e, conseqüentemente, crescimento econômico menor, caminhar para a auto-suficiência em combustível para suprir carros, indústrias e cidades é o sonho de qualquer governante. Foi assim com o Proálcool e promete ser assim com o biodiesel, nova tecnologia nacional, capaz de reduzir em 78% as emissões líquidas de CO₂.

Entre as possíveis alternativas para diminuição dos atuais níveis de emissão de gases poluentes, segundo dados da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo³⁸⁸, recomenda-se que: os governos devem introduzir políticas e regulamentações que promovam um menor consumo de energia no setor de transportes, aumentando a eficiência energética dos automóveis; melhorar a eficiência dos sistemas de transporte, como por exemplo, através de investimentos em transporte de massa, melhor uso do solo e planejamento urbano; aumentar a conscientização do público em geral sobre questões de sustentabilidade relativas ao uso de energia em transportes.

No Protocolo de Quioto, ademais, há a limitação e/ou redução de emissões de metano por meio de sua recuperação e utilização no tratamento de resíduos, bem como na produção, no transporte e na distribuição de energia; e, mais relacionado ao objeto de estudo da presente pesquisa, a redução gradual ou eliminação de imperfeições de mercado e de incentivos fiscais.

Nas conclusões de Wanderley Júnior³⁸⁹, o incentivo ao combustível renovável, seja ele

<http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

³⁸⁸ FAPESP. Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo. **Um futuro com energia sustentável: iluminando o caminho**. Disponível em: <<http://www.fapesp.br>>. Acesso em: 02.06.2013.

³⁸⁹ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1283. Disponível em:

álcool ou biodiesel, tem o condão de, dentre outros efeitos, estimular a agricultura nacional, promover o desenvolvimento sustentável (já que biodiesel e álcool são menos poluentes que os demais derivados do petróleo), beneficiar o país com os mecanismos de incentivo financeiro previstos no Protocolo de Quioto, além de alavancar a geração de empregos e o assentamento de famílias no campo, diminuindo, assim, as desigualdades regionais e sociais, conforme previsto nos arts. 3º e 170 da Constituição.

5.4 ACORDO DE COPENHAGUE

Um dos mais recentes documentos internacionais em matéria de tutela ambiental, ao lado do Rio+20, é o Acordo de Copenhague³⁹⁰, onde os Chefes de Estado, Chefes de Governo, Ministros e outros chefes de delegação presentes na Conferência sobre Mudança de Clima de 2009 na Dinamarca assinaram um documento de grande projeção, cujos principais pontos são assinalados a seguir.

Inicialmente é ressaltado que a mudança do clima é um dos maiores desafios da atualidade. Por outro lado, deve existir uma firme vontade política de combater urgentemente a mudança do clima de acordo com o princípio de responsabilidades comuns, mas diferenciadas conforme as respectivas capacidades.

Para atingir o objetivo de estabilizar a concentração de gases do efeito estufa na atmosfera a um nível que possa evitar interferências antropogênicas perigosas no sistema climático, reconhecendo a visão científica de que o aumento na temperatura global deva estar abaixo de 2 graus Celsius, com base na equidade e no contexto de desenvolvimento sustentável, os governos devem intensificar a ação cooperativa de longo prazo para combater a mudança do clima. Reconhecendo os impactos críticos da mudança do clima e os impactos potenciais de medidas correspondentes sobre países particularmente vulneráveis aos seus efeitos adversos, há a necessidade de estabelecer um programa de adaptação abrangente que inclua apoio internacional.

Além disso, cortes importantes nas emissões globais são necessárias, de modo a manter o aumento da temperatura global abaixo de 2 graus Celsius, devendo os Estados agir para atingir este objetivo com a ciência, com base na equidade e cooperação para atingir o teto das emissões nacionais e global tão cedo quanto possível, reconhecendo que o prazo para tal

<http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

³⁹⁰ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Acordo de Copenhague**: Conferência das Nações Unidas sobre Mudança de Clima 2009 em Copenhague. Disponível em: <http://www.ecn.com> Acessado em: 01.07.2013.

será maior nos países em desenvolvimento e lembrando que o desenvolvimento econômico e social e a erradicação da pobreza são as primeiras e fundamentais prioridades dos países em desenvolvimento e que uma estratégia de desenvolvimento com baixa emissão é indispensável para o desenvolvimento sustentável.

Ato contínuo, a adaptação para os efeitos adversos da mudança do clima e os impactos potenciais das medidas correspondentes foi acordado como um desafio enfrentado por todos os países. Ações intensas e cooperação internacional para adaptação são urgentemente necessárias para assegurar a implementação da Convenção através de ajuda e suporte à implementação de ações de adaptação que objetivem a redução de vulnerabilidade e desenvolvimento da adaptabilidade de países em desenvolvimento, especialmente países menos desenvolvidos, pequenos Estados insulares em desenvolvimento e África.

Nesse sentido, os países desenvolvidos deverão fornecer recursos financeiros adequados, previsíveis e sustentáveis, tecnologia e desenvolvimento de capacidade para apoiar a implementação de ações de adaptação em países em desenvolvimento.

Acerca desses recursos, Ribeiro³⁹¹ acrescenta que desde a Rio 92 foi elaborada uma declaração sobre o tema, constando uma proposta para a adoção, nos países que participaram da conferência em questão, de um sistema de tributos ambientais. Atualmente é preciso ter em conta de que a tributação ambiental pode revelar-se um expediente importante para atingir o objetivo de preservação do planeta.

A tributação ambiental pode ser entendida como o emprego de instrumentos tributários com duas finalidades: a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente. Assim, ao referir-se em tributação ambiental pode se destacar dois aspectos: um sendo de natureza arrecadatória ou fiscal e outro a de caráter extrafiscal ou regulatório que tem como objetivo conduzir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a adotar condutas que estejam em sintonia com a idéia de preservação ambiental.

As Partes no Acordo de Copenhague se comprometem a implementar individual ou conjuntamente as metas quantificadas em toda a economia para 2020. Elas, que são Parte do Protocolo de Quioto, irão com isso reforçar ainda mais as reduções iniciadas por tal documento. A implementação de reduções e financiamento pelos países desenvolvidos serão medidos, declarados e verificados de acordo com instruções existentes ou adicionais adotadas

³⁹¹ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 5-6. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

pela Conferência das Partes e deverão assegurar que a contabilidade de tais metas e financiamento é rigorosa, robusta e transparente.

Há o reconhecimento, ademais, do papel crucial que o desflorestamento e a degradação da floresta têm na redução das emissões e a necessidade de intensificar a remoção das emissões de gases do efeito estufa pelas florestas e da necessidade de prover incentivos positivos para tais ações através do imediato estabelecimento de mecanismos para permitir a mobilização de recursos financeiros vindos de países desenvolvidos.

Nesse sentido, adotar-se-á vários enfoques, incluindo oportunidades de usar mercados, para intensificar a eficiência de custo e promover ações de mitigação. Países em desenvolvimento, especialmente aqueles com economias de baixa emissão, devem fornecer incentivos para continuar o desenvolvimento em uma trajetória de baixa emissão.

Fundos escalonados, novos e adicionais, previsíveis e adequados, bem como acesso facilitado, serão fornecidos aos países em desenvolvimento de acordo com as provisões relevantes da Convenção para permitir e apoiar ações intensificadas de mitigação, incluindo substancial financiamento para reduzir emissões de desmatamento e degradação de floresta, adaptação, desenvolvimento e transferência de tecnologia e desenvolvimento de capacidade, para implementação intensa da Convenção.

O compromisso coletivo dos países desenvolvidos é de prover recursos novos e adicionais, incluindo reflorestamento e investimentos através de instituições internacionais. Fundos para adaptação serão priorizados para países em desenvolvimento mais vulneráveis tais como países menos desenvolvidos.

No contexto de ações de mitigações substanciais e transparência na implementação, países desenvolvidos se comprometem a mobilizar conjuntamente recursos para satisfazer as necessidades dos países em desenvolvimento. Esse fundo virá de uma grande variedade de fontes, pública e privada, bilateral e multilateral, incluindo fontes alternativas de financiamento.

Novos fundos multilaterais para adaptação serão entregues através de esquemas efetivos e eficientes do fundo com uma estrutura de administração que proverá igual representação de países desenvolvidos e em desenvolvimento. Uma parte importante de tais fundos será canalizada através do Fundo Verde do Clima de Copenhague.

Para esse objetivo, um Painel será estabelecido sob a orientação e responsabilidade da Conferência das Partes para estudar a contribuição de fontes potenciais de renda, incluindo fontes alternativas de financiamento para satisfazer esta meta.

O referido Fundo será estabelecido como uma entidade operacional para o mecanismo

financeiro da Convenção para apoiar projetos, programas, políticas e outras atividades nos países desenvolvidos relacionados com a mitigação, incluindo adaptação e desenvolvimento de capacidade e desenvolvimento e transferência de tecnologia.

Por fim, para intensificar ações no desenvolvimento e transferência de tecnologia, há o estabelecimento de um Mecanismo de Tecnologia para acelerar o desenvolvimento e transferência de tecnologia para apoio de ações de adaptação e mitigação que deverão ser guiadas por um enfoque próprio do país e baseado nas circunstâncias e prioridades nacionais.

O documento é finalizado com uma solicitação de uma avaliação da implementação desse Acordo seja completada por volta de 2015. Isto incluiria considerações para reforçar as metas de longo prazo, referenciando vários fatos apresentados pela ciência, incluindo relativos ao aumento de temperatura de 1,5 graus Celsius.

6 ISENÇÃO DE IPVA À LUZ DA TUTELA AO MEIO AMBIENTE

6.1 SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO DE COMBATE À POLUIÇÃO

A reflexão da sociedade em torno de seus rumos para o futuro, e a perene conscientização ambiental, tem provocado transformações significativas no rumo da humanidade, mediante o paulatino abandono da postura egocêntrica e individualista da sociedade atual. Wanderley Júnior³⁹² nota a necessidade de adoção de medidas legislativas ou administrativas adequadas para controlar, limitar, reduzir ou evitar atividades que provoquem emissões nocivas à atmosfera e outros efeitos ambientais adversos ao meio ambiente. Inobstante a adoção de normas tendentes à proteção do meio ambiente no ordenamento jurídico pátrio, na prática, percebe-se a prevalência dos interesses políticos e/ou econômicos dos entes que constituem a Federação em detrimento da implementação de políticas públicas que garantam efetivamente o desenvolvimento sustentável e o direito fundamental do homem ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, observando, dessa forma, o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana. Assim, é cediço que todos os poderes do Estado estão, precipuamente, constringidos à observância desses cânones constitucionais, superpostos à sua atuação orgânica.

Por outro lado, devemos reconhecer que o Brasil é um país privilegiado, no sentido de contar com grandes reservas de água doce e grandes áreas de florestas, que são responsáveis pelo equilíbrio ambiental do mundo inteiro. No entanto, informa-nos Matias³⁹³ que quase 20% da área original da Floresta Amazônica já foram descobertos. A Mata Atlântica, rica vegetação costeira, teve 92,7% de seu território destruído em pouco mais de 500 anos. Estas transformações começam a produzir conseqüências nefastas, que se manifestam através de desequilíbrios nos biomas, alterando a saúde e a qualidade de vida das pessoas.

São várias as formas de poluição que chegaram a níveis alarmantes: a poluição do ar, fortemente sentida em alguns grandes centros urbanos, a poluição dos mares, a redução da biodiversidade, a grande quantidade de produção de resíduos, a qual não se dá destinação adequada, aquecimento global, dentre outros. E é sabido, não há como nacionalizar ou

³⁹² WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1275. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

³⁹³ MATIAS, João Luis Nogueira. Políticas econômico-tributárias e cidadania econômica: pela necessidade de ações conjuntas do Estado e da sociedade civil para a efetivação do direito fundamental ao meio ambiente. **Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI**, Maringá-PR, 2009, p. 2849. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 17.06.2013.

restringir territorialmente os efeitos maléficos da destruição do ambiente natural do planeta. A partir desta conjuntura, perfilhando-nos a um segmento considerável de pensadores, desde a propagação dos efeitos poluentes da Revolução Industrial, verificamos que esta devastação advém majoritariamente de fatores econômicos, mais especificamente, da percepção tardia e ainda hoje retardada dos bens ambientais como recursos finitos – alguns deles, inclusive não-renováveis – e de uma má adequação das atividades econômicas à internalização dos custos ambientais, tendo em vista ofertar melhores preços.

Acerca da discussão acerca de um marco definidor para a origem da tutela ambiental, mesmo com a intensificação do diálogo sobre crescimento econômico, tutela ao meio ambiente e sustentabilidade no século XX, face ao avanço da degradação e a redução dos recursos naturais, a preocupação com os recursos naturais não é tão recente, embora existisse a partir de fatos ligados diretamente a algum interesse humano, não como um bem em si mesmo. Segundo Milaré³⁹⁴, já havia relato na Bíblia de proteção ao meio ambiente.

No Brasil Colônia existiam postulados protetivos, como as Ordenações Manuelinas, Afonsinas e Filipinas, que apesar de vigorar em Portugal, também eram aplicadas nas colônias. Desde os primórdios de sua história, o homem exerceu certo impacto sobre o meio ambiente, embora de início não colocasse em xeque o equilíbrio ecológico. Essa situação começou a mudar com a Revolução Industrial, iniciada no século XVIII. Isso porque o modelo de produção nela iniciado não levava em consideração a exploração dos recursos naturais de forma sustentável, causando a degradação dos recursos naturais, principalmente pela poluição ambiental.

Assim, a origem da proteção no Brasil remete ao período colonial, mais especificamente com a aplicação das Ordenações lusitanas. Nos dizeres de Graziela³⁹⁵, essas normas dispunham a respeito de alguns bens ambientais de forma isolada, ligado a algum interesse humano, como a proibição do corte de árvores de frutos e da caça de certos animais.

Por se tratar de uma ciência relativamente nova, apenas as constituições mais recentes têm dedicado espaço para a tutela ambiental, como forma de demonstrar seu compromisso em preservar o espaço em que vivemos para as gerações vindouras. No ponto de vista de Silva³⁹⁶, a primazia cabe a Constituição da Bulgária, seguida da Constituição portuguesa de 1976 que deu formulação correta ao tema, correlacionando-o com o direito à vida. Portanto, o ambientalismo passou a ser tema de elevada importância nas Constituições mais recentes.

³⁹⁴ MILARÉ, Édís. **Direito do ambiente**: doutrina, jurisprudência e glossário. 3. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 77.

³⁹⁵ GRAZIELA, Maria Luiza Machado. **Direito Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 20.

³⁹⁶ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 36, 45.

Entra nelas deliberadamente como direito fundamental da pessoa humana, e não mais como simples aspecto da atribuição de órgãos públicos, como ocorria em Constituições antigas.

No Brasil, a partir da década de 1960, diversos dispositivos legais marcaram a luta pela preservação ambiental. Bichara³⁹⁷ cita o Código Florestal Brasileiro de 1965, o Código de Pesca de 1967, a Lei 6.453/77, que versa sobre a Responsabilidade por Danos Nucleares; a Lei da Política Nacional do Meio Ambiente de 1981, a qual instituiu o Sistema Nacional do Meio Ambiente (SISNAMA); a Lei 9605/98, que trata da Lei de crimes Ambientais, e a Lei 9.985/2000 que instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação.

Contudo, somente a partir da década de 1980 é que o governo brasileiro passou a editar com maior celeridade textos normativos voltados à tutela do meio ambiente. De acordo com Milaré³⁹⁸, predominou entre nós, por muito tempo, a desproteção total, em parte devido à concepção individualista do direito de propriedade, que sempre constitui forte barreira à atuação do poder público na proteção ambiental. O conjunto dos diplomas legais até então não se preocupava em proteger o ambiente de forma específica e global, dele cuidando de maneira diluída e mesmo casual e na exata medida de atender sua exploração pelo homem.

As Constituições brasileiras anteriores a de 1988, não dispunham de forma específica sobre a proteção ambiental, apenas fixavam parâmetros no que se refere à competência para legislar sobre a exploração bens de formas isoladas como água, florestas, mineração caça e pesca. No ponto de vista de Antunes³⁹⁹, a importância da atual Constituição se dar, não somente em decorrência de ter elevado a tutela do meio ambiente ao status constitucionais, como também pelos avanços no trato das questões ambientais. Ela protege não apenas o meio ambiente natural como também o ambiente artificial, cultural e do trabalho. O novo tratamento dado ao direito ambiental o consagra como o direito fundamental oponível contra todos, nem mesmo o Estado pode se eximir de seus comandos. Isso torna possível a sua defesa através de remédios de constitucionais, como a ação civil pública e a ação popular ambiental.

No que concerne ao constitucionalismo brasileiro, é certo que anteriormente à Constituição de 1988 nada foi legislado, em nível constitucional, em termos de proteção do meio ambiente. Nas palavras de Silva⁴⁰⁰, das mais recentes Constituições brasileiras, desde 1946, apenas se extraía orientação protecionista do preceito sobre a proteção da saúde e sobre a competência da União para legislar sobre água, florestas, caça e pesca, que possibilitavam a

³⁹⁷ BICHARA, Jahyr-Philippe. Sistema de Proteção Ambiental na Região Nordeste. **Revista Interface**, v. 3, n. 2, 2006, p. 125-148, p.132.

³⁹⁸ MILARÉ, Édis. Tutela Jurisdicional do Ambiente, in **Revista do Advogado** 37/9. São Paulo: AASP, 1992, p. 9.

³⁹⁹ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 59-62.

⁴⁰⁰ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 26.

elaboração de leis protetoras como o Código Florestal, de Saúde Pública, de Água e de Pesca.

A Constituição Federal de 1988 foi, assim, a primeira a destinar um capítulo próprio ao meio ambiente. Nela encontramos diversas normas, princípios e instituições que irão salvar e guardar esse direito fundamental de terceira dimensão.

Da leitura do Estatuto Básico evidencia-se a preocupação do constituinte em preservar a integridade do meio ambiente. Conforme assevera Silva⁴⁰¹, conscientizando-se de que a qualidade do meio ambiente se transformara num bem, num patrimônio, num valor mesmo, cuja preservação, recuperação e revitalização se tornara num imperativo do Poder Público, para assegurar saúde, o bem-estar do homem e as condições de seu desenvolvimento. Em verdade, para assegurar o direito fundamental à vida.

Inicialmente, a Constituição estabelece, em seu art. 5º, LXXIII, que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao meio ambiente, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência.

O texto constitucional, a partir desse dispositivo, concedeu tutela ao meio ambiente, ao patrimônio histórico e cultural e, ainda, à moralidade administrativa, cuja preservação erige-se em um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Para Perrini⁴⁰², a ação popular é um instituto processual constitucional, posto à disposição do cidadão, para a tutela do patrimônio público, amplamente considerado (econômico, moral, ambiental, histórico e cultural), sempre que se afigure lesividade ou ameaça de lesão aos bens tutelados.

Além disso, há a previsão, nos termos dos arts. 23 e 24, da competência comum entre os entes para proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; e a competência da União, Estados e Distrito Federal legislar concorrentemente sobre essa proteção, controle da poluição e responsabilidade por dano ao meio ambiente.

Ademais, promover o inquérito civil e a ação civil pública para a proteção do meio ambiente, à luz do art. 129, foi uma das funções institucionais constitucionalmente atribuída ao Ministério Público.

Na tarefa que lhe compete como meio processual garantidor da sadia qualidade do meio ambiente, lembra Barroso⁴⁰³ que já foram ajuizadas ações civis públicas nos seguintes casos: para impedir o religamento do reator da Usina Angra I, até que sanadas as deficiências do plano de emergência para evacuação da área; para paralisar empreendimento incompatível

⁴⁰¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 709.

⁴⁰² PERRINI, Raquel Fernandes. A ação popular como instrumento de defesa ambiental. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, vol. 11, São Paulo: RT, 1995, p. 183.

⁴⁰³ BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 140.

com a preservação do conjunto paisagístico, ambiental e ecológico da Baixada de Jacarepaguá; para responsabilizar empresa transportadora marítima pelo derramamento de óleo combustível em Santos; e para que empresa de manutenção de vagões sediada em Porto Alegre cessasse sua atividade causadora de poluição sonora.

Na Norma *Ápice*, no art. 170, foi elevada a princípio da ordem econômica a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

A força dos princípios da ordem econômica é tamanha que se estabelece a inversão do ônus da prova, significando essa que o responsável por uma atividade com algum potencial lesivo ao meio ambiente deve provar que esta não oferece riscos de causar degradação. Machado⁴⁰⁴ ensina-nos que sem comprovação de que a atividade a ser desenvolvida não trará prejuízo, esta não será iniciada. Assim, essa inversão ocorre em favor do meio ambiente.

A simples dúvida da ocorrência de dano demanda um estudo aprofundado que releve as consequências da intervenção, possibilitando que se use dos remédios processuais cabíveis para impedir o início das atividades. Assim, no magistério de Milaré⁴⁰⁵, os legitimados para propositura da ação civil pública não estão obrigados a aguardar a consumação do dano ambiental para agirem, ao contrário, o remédio processual pode e deve ser usado para coibir práticas que apresentem mera potencialidade de danos.

A incolumidade do meio ambiente não pode ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica, ainda mais se se tiver presente que a atividade econômica, considerada a disciplina constitucional que a rege, está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a defesa do meio ambiente do art. 170, que traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial, no espaço urbano e de meio ambiente laboral. Para Celso de Melo⁴⁰⁶, os instrumentos jurídicos de caráter legal e de natureza constitucional objetivam viabilizar a tutela efetiva do meio ambiente, para que não se alterem as propriedades e os atributos que lhe são inerentes, o que provocaria inaceitável comprometimento da saúde, segurança, cultura, trabalho e bem-estar da população, além de causar graves danos ecológicos ao patrimônio ambiental, considerado este em seu aspecto físico ou natural.

⁴⁰⁴ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 79.

⁴⁰⁵ MILARÉ, Édís. **Direito do ambiente**: doutrina, jurisprudência e glossário. 3. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 756.

⁴⁰⁶ Supremo Tribunal Federal. **ADI 3540 MC/DF**. Relator: Min. CELSO DE MELLO Julgamento: 01/09/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação. DJ 03-02-2006 p-00014. Ement Vol. 02219-03, p-00528. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 04.08.2012.

Outra questão constitucional é que, conforme o art. 174, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. Há, ainda, a previsão de que Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente.

Ademais, estabelece-se, por força dos arts. 186 e 200, que a função social é cumprida quando a propriedade rural atende, inclusive, ao requisito da utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; e que o sistema único de saúde compete, além de outras atribuições, colaborar na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho.

O Estatuto Básico dispõe, ainda, que competirá à lei federal estabelecer os meios legais que garantam à pessoa e à família a possibilidade de se defenderem de propaganda de produtos, práticas e serviços que possam ser nocivos ao meio ambiente.

Por fim, a norma constitucional, com riqueza de detalhes, irá determinar no art. 225 que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo, na concepção de, e essencial à sadia qualidade de vida.

O referido comando é a base sobre a qual deve se assentar a ordem jurídica ambiental brasileira, consagrando a idéia de um direito ambiental sustentável, conforme entendimento do Ministro do STF, Celso de Melo⁴⁰⁷, onde o mesmo ratifica que ao dispor que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, tal cláusula se refere a um típico direito de terceira dimensão, que assiste a todo o gênero humano.

Dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, os direitos da terceira dimensão, na lição de Bonavides⁴⁰⁸, tendem a cristalizar-se neste início de século enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo, ou de um determinado Estado.

A expressão “todos tem direito” cria um direito subjetivo *erga omnes*, que é completado pelo direito ao exercício da ação popular ambiental. Informa-nos Machado⁴⁰⁹ que o *Parquet*, por determinação constitucional, é uma instituição permanente essencial à função jurisdicional do Estado, incumbida da defesa dos interesses sociais e individuais indisponíveis. Ao lado de outros legitimados, é competente para a promoção da ação civil

⁴⁰⁷ Supremo Tribunal Federal. ADI 3540 MC / DF. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em: 01.09.2005, DJ 03.02.2006, pp. 00014, Ement. Vol. 02219-03, p. 00528. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 02.08.2012.

⁴⁰⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 523.

⁴⁰⁹ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 118, 135.

pública para reparação e prevenção de danos ambientais, o que é muito positivo, já que desfruta de independência, podendo de forma imparcial promover o inquérito civil para estrutura a ação com as provas necessárias. Ao lado desses instrumentos, a Constituição determina que algumas medidas de caráter preventivo devam ser adotadas para que o dano ambiental⁴¹⁰ não ocorra.

A exemplo do Estudo Prévio de Impacto Ambiental como exigência que o poder público deve fazer para a instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação ambiental, devendo ser aberto ao público. Esse estudo obrigatoriamente deve ser prévio, vedando-se que seja concomitante ou posterior ao a instalação da obra ou atividade.

Considerando o meio ambiente como um direito difuso e transindividual, recorda Bonifácio⁴¹¹ que a defesa de direitos pode ser postulada em favor de interesses particulares ou coletivos, compreendendo-se também os interesses difusos, coletivos propriamente ditos e individuais homogêneos, o que resulta numa ampla interação do cidadão, individualmente considerado ou como integrante da sociedade.

Sobre a previsão constitucional do art. 225, Araújo⁴¹² assevera que extrai-se de uma simples leitura dela, que cuida de estabelecer regras disciplinadoras de um meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado, uma ordem para o administrador público, Legislativo e Judiciário. O conteúdo se restringe a afirmar que toda a política administrativa e toda legislação infraconstitucional devem privilegiar a proteção ao meio ambiente, sendo, por conseqüência, inconstitucional qualquer norma que venha a ferir tal ordem; e, por fim, todas as decisões judiciais devem sempre ter como foco de interpretação os valores descritos ali.

Portanto, a Constituição tutela o meio ambiente como um direito fundamental, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, sendo obrigação dos entes públicos e da coletividade preservá-lo para as atuais e futuras gerações.

Impõe-se ao Poder Público e à coletividade, com isso, o dever de defesa ambiental para as demais gerações. Na perspectiva de Ferreira Filho⁴¹³, no uso da expressão “Poder Público” a Constituição atribui, falando-se genericamente, a defesa do meio ambiente ao Estado brasileiro, por meio do Governo. Poder Público é, indubitavelmente, o que conta com

⁴¹⁰ Segundo Édis Milaré (2004, p. 421-422), dano ambiental é a lesão aos recursos ambientais, com conseqüente degradação (alteração adversa ou in pejus) do equilíbrio ecológico e da qualidade de vida.

⁴¹¹ BONIFÁCIO, Artur Cortez. **Direito de Petição: Garantia Constitucional**. São Paulo: Método, 2004, p. 122-123.

⁴¹² ARAÚJO, Luiz Alberto David. **Direito Constitucional e Meio Ambiente**, in **Revista do Advogado** 37/65, São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1992.

⁴¹³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 125.

o imperium: o governo, assim entendido o conjunto dos Poderes.

Quanto à defesa do meio ambiente, para Silva⁴¹⁴ a mesma foi elevada a nível de princípio constitucional e isso tem o efeito de condicionar a atividade produtiva ao respeito do meio ambiente e possibilita ao Poder Público interferir drasticamente, se necessário, para que a exploração econômica preserve a ecologia.

Para assegurar a efetividade desse direito difuso, incumbirá ao Poder Público 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 manipulação de material genético; e definir 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.

Incumbirá ao Estado, além disso, exigir para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade; 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; e proteger a fauna e a flora, vedadas as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

Acerca desse estudo de impacto ambiental, afirma Benjamin⁴¹⁵ que o direito ambiental é, ou dever ser, antes de mais nada, um conjunto de normas de caráter preventivo. Em todos os segmentos dessa disciplina jurídica se ressalta o aspecto de prevenção do dano ambiental. A tutela do meio ambiente, através de longa evolução, ultrapassou a fase repressiva-reparatória, baseada fundamentalmente em normas de responsabilidade penal e civil, até atingir o estágio atual em que a preocupação maior é com o evitar e não com o reparar ou o reprimir. Nenhum outro instituto de direito ambiental melhor exemplifica este direcionamento preventivo que o EIA. Foi exatamente para prever e prevenir o dano, antes de sua manifestação, que se criou esse instituto. Daí a necessidade de que ele seja elaborado no momento certo: antes do início da execução, ou mesmo de atos preparatórios, do projeto. Não é à toa que a Constituição preferiu rebatizar o instituto, passando de avaliação de impactos

⁴¹⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 675.

⁴¹⁵ BENJAMIN, Antonio Herman V. O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: **Dano ambiental, prevenção, reparação e repressão**. São Paulo: RT, 1993.

ambientais para estudo prévio de impacto ambiental.

A Constituição ainda determina que aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente. Além disso, 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.

Sobre essa responsabilização das pessoas jurídicas, acrescenta Carvalho⁴¹⁶ que por maior que seja a defesa da tese da inadequação da teoria da culpabilidade às pessoas coletivas, não nos é dado o direito de negar que a ordem constitucional tuteladora do meio ambiente optou pela aplicação de sanções administrativas e penais às pessoas jurídicas. Demais disso, a Lei 9.605/98 espanca qualquer dúvida quanto a essa opção do legislador.

O confronto entre a nossa Constituição e as constituições estrangeiras demonstra que, nas palavras de Horta⁴¹⁷, nenhuma outra a excedeu no volume e na profundidade da matéria constitucional relativa ao meio ambiente. Contudo, apesar desse minucioso detalhamento e de sua classificação como analítica, porém a nossa Constituição irá ser complementada pela legislação infraconstitucional em matéria de tutela ao meio ambiente e de combate à poluição.

Nos dediquemos agora ao exame da lei infraconstitucional a fim de termos uma visão mais ampla da matéria e possamos interpretar com critérios mais objetivos e específicos o objeto de estudo da presente pesquisa.

De fato, qualquer proposta exegética, objetiva e imparcial, como convém a um trabalho científico, deve considerar as normas a serem estudadas, em harmonia com o contexto geral do sistema jurídico. Realça Ataliba⁴¹⁸ que os preceitos normativos não podem ser corretamente entendidos isoladamente, mas, pelo contrário, haverão de ser considerados à luz das exigências globais do sistema, conspicuamente fixados em seus princípios. Em suma: somente a compreensão sistemática, poderá conduzir a resultados seguros. É principalmente a circunstância de muitos intérpretes desprezarem tais postulados metodológicos que gera as disparidades constantemente registradas em matéria de propostas de interpretação.

Preambularmente, temos a Lei n. 6.938/81, a qual estabelece a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, além de constituir o Sistema Nacional do Meio Ambiente (SISNAMA) e instituir o Cadastro de Defesa Ambiental.

⁴¹⁶ CARVALHO, Ivan Lira de. A Empresa e o Meio Ambiente. **Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos**. Editora Instituição Toledo de Ensino. Bauru, n. 25, p. 55.

⁴¹⁷ HORTA, Raul Machado. O meio ambiente na legislação ordinária e no Direito Constitucional brasileiro, *in* **Revista de Informação Legislativa** 122/49, Brasília, mai-jul/94, p. 29.

⁴¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 152.

Acerca dessa legislação, Silva⁴¹⁹ comenta que a legislação referida buscou promover o chamado desenvolvimento sustentável, que consiste na exploração equilibrada dos recursos naturais, nos limites da satisfação das necessidades do bem-estar da presente geração, assim como de sua conservação no interesse das próximas gerações.

A gestão ecológica implica numa política ambiental onde o país determina, organiza e busca por em prática, diversas ações que visam a preservação e o melhoramento da vida das pessoas. Ribeiro⁴²⁰ assevera que a Constituição brasileira alberga dois princípios aparentemente conflitantes. O art. 3º determina que é objetivo fundamental da República garantir o desenvolvimento nacional. E o art. 225 prevê a proteção ambiental, nos termos ali descritos. Convém ressaltar que o Estado deve incentivar o desenvolvimento. Deve ser observado que o conceito de desenvolvimento adotado pelo constituinte é um conceito moderno. Referido conceito apresenta o desenvolvimento como crescimento econômico, o desenvolvimento como desregulamentação e a redução do papel do Estado e o desenvolvimento com a globalização, desenvolvimento como direito humano inalienável.

A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento sócioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana⁴²¹, atendidos os seguintes princípios: ação governamental na manutenção do equilíbrio ecológico, considerando o meio ambiente como um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo; e racionalização do uso do solo, do subsolo, do ar e da água.

Sobre a tutela da água, Xavier⁴²² lembra-nos que até bem pouco tempo, ela, como outros recursos da natureza, era tratada sob o ângulo da propriedade. Tanto o Código Civil de 1916 quanto o Código de Águas trataram da água como uma coisa que se possui, se detém, se aliena, nos moldes clássicos do Direito das Coisas; direito de vizinhança, propriedade pública e privada, concessão de energia elétrica; nada de preocupação ambiental. O marco da

⁴¹⁹ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 7.

⁴²⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 18. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁴²¹ A dignidade humana não é uma criação constitucional, mas sim algo que preexiste a CR/88. A expressão dignidade da pessoa humana possui forte carga de abstração. Com isso, extrai-se um conceito, por vezes, considerado fluido, impreciso e vago e comporta múltiplas opiniões entre os doutrinadores. (NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. O direito brasileiro e o princípio da dignidade da pessoa humana. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Renovar, v. 219, p. 237-251, jan./mar. 2000)

⁴²² XAVIER, Yanko Marcus de Alencar. Gestão legal dos recursos hídricos no Nordeste do Brasil. In: XAVIER, Yanko Marcus de Alencar; BEZERRA, Nizomar Falcão (org.). **Gestão legal dos recursos hídricos dos estados do nordeste do Brasil**. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2005. p. 13.

mudança de mentalidade é a Constituição de 1988, pois acaba com o aspecto privativo do meio ambiente, afirmando ser ele um bem de uso comum.

A referida Política Nacional ainda almeja o planejamento e fiscalização do uso dos recursos ambientais; proteção dos ecossistemas, com a preservação de áreas representativas; controle e zoneamento das atividades potencial ou efetivamente poluidoras; incentivos ao estudo e à pesquisa de tecnologias orientadas para o uso racional e a proteção dos recursos ambientais; acompanhamento do estado da qualidade ambiental; recuperação de áreas degradadas; proteção de áreas ameaçadas de degradação e educação ambiental a todos os níveis do ensino, inclusive a educação da comunidade, objetivando capacitá-la para participação ativa na defesa do meio ambiente.

Em matéria de degradação, a seriedade do problema está a convocar todas as pessoas e autoridades que tenham algum senso de responsabilidade para com os destinos da humanidade a buscar instrumentos eficazes que preservem o meio ambiente, pois, se assim não agirmos, estaremos permitindo que as repercussões de todas as degradações se manifestem na contaminação e deteriorização do meio natural em que vivemos, que atualmente já é de tal monta que, no magistério de Andrade⁴²³, põem em risco a continuidade da existência da vida na Terra, ou, melhor dizendo, da vida que ainda existe, pois a extinção das espécies já atingiu um ritmo sem precedentes.

Acerca dos princípios (e instrumentos) estabelecidos por essa Política Nacional, Machado⁴²⁴ recorda que os princípios, enquanto valores fundamentais, governam a Constituição, o *regímen*, a ordem jurídica. Não são apenas a lei, mas o direito em toda sua extensão, substancialidade, plenitude e abrangência. De início, os princípios dispunham de pouca normatividade. Contudo, a partir da segunda metade do século XX, passaram ganhar força normativa no plano constitucional. Hodiernamente, foram convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais. Vê-se, por conseguinte, que sofreram profundas mutações nas ordens jurídicas, antes carentes de normatividade, agora representam o fundamento jurídico de todo arcabouço jurídico, representando a mais alta normatividade de todo o sistema, porquanto quem os decepa arranca as raízes da árvore jurídica. Cumpre trazer à baila uma breve diferenciação entres normas, princípios e regras. Dede que os princípios ganharam força normativa, rompeu-se a dicotomia entre norma e regra. Atualmente se convive com o gênero norma do qual são espécies as

⁴²³ ANDRADE, Lourenço Agostini. **A Tutela ao Meio Ambiente e a Constituição**. São Paulo: Coad/Adv Seleções Jurídicas, 1990, p. 3.

⁴²⁴ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 67.

regras e os princípios. Estes são normas dotadas de alto grau de generalidade relativa, ao passo que as regras, sendo também normas, têm, contudo, grau relativamente baixo de generalidade.

A Lei nº 6.938/81 inseriu no ordenamento, entre os instrumentos da Política Nacional de Meio Ambiente, a avaliação dos impactos ambientais. Com isso, inaugurou-se a prevenção nessa seara. Contudo, somente foi elevado ao status de princípio quando inserido na ordem jurídica brasileira pela Convenção da Diversidade Biológica, assinada durante a ECO/92 e ratificação em 1994. Com o advento da Carta Cidadã, foi expressamente incorporado ao texto constitucional.

Portanto, essa política visará à compatibilização do desenvolvimento econômico social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico; à definição de áreas prioritárias de ação governamental relativa à qualidade e ao equilíbrio ecológico, atendendo aos interesses dos entes públicos; ao estabelecimento de critérios e padrões da qualidade ambiental e de normas relativas ao uso e manejo de recursos ambientais; e ao desenvolvimento de pesquisas e de tecnologias nacionais orientadas para o uso racional de recursos ambientais.

Ademais, visará à difusão de tecnologias de manejo do meio ambiente, à divulgação de dados ambientais e à formação de uma consciência pública sobre a necessidade de preservação da qualidade ambiental e do equilíbrio ecológico; à preservação e restauração dos recursos ambientais com vistas a sua utilização racional e disponibilidade permanente, concorrendo para a manutenção do equilíbrio ecológico propício à vida; e à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados, e ao usuário, de contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

Especificamente sobre poluição e seu combate, temática central da presente pesquisa, essa Política Nacional prevê que a poluição abrange a degradação da qualidade ambiental resultante de atividades que direta ou indiretamente: prejudiquem a saúde, a segurança e o bem-estar da população; criem condições adversas às atividades sociais e econômicas; afetem desfavoravelmente a biota; afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente; ou lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos.

Essa preocupação com a regulação da matéria energética e a preservação desses recursos para as gerações atuais e vindouras, é partilhada também por Nelson e Braga Júnior⁴²⁵ ao escreverem que, na atualidade, a preservação dos recursos energéticos apresenta-

⁴²⁵ BRAGA JÚNIOR, Sérgio Alexandre de Moraes; NELSON, Aline Virgínia Medeiros. O Desenvolvimento e o Consumo Sustentável de Energias. **Anais do 6º Congresso Brasileiro de Pesquisa e Desenvolvimento em**

se como um problema de todos e, por isso, envolve a necessidade de uma reforma institucional pública, bem como empresarial e social que se realize através de um processo de reestruturação sócio-econômico justo e equilibrado.

Sob essa perspectiva, o aproveitamento econômico dos potenciais energéticos, renováveis ou não, devem obedecer a modelos de sustentabilidade. Estes padrões, refletores do modelo de desenvolvimento adotados pelo Estado, devem ser por ele definidos, através do poder regulador, tanto por normas indutivas, quanto por normas diretivas. O consumo energético está em gradação crescente, sem que, todavia, a produção possa acompanhá-lo. Neste prisma, a exclusão de parte da população mundial, deste bem essencial, será iminente, pelo encarecimento do produto. Teremos, então, que minimizar o esgotamento dos recursos não renováveis; e conseqüentemente, modificar atividades laborais e práticas pessoais. Por outro lado, a postura do consumidor está intrinsecamente relacionada ao sucesso do uso sustentável de energias, tanto pelas próprias atitudes domésticas, quanto pela escolha de bens e serviços ecologicamente produzidos ou por privilegiar empresas fornecedoras que também atuem de forma sustentável.

A Lei nº 6.938/81 ainda dispõe que estabelecer normas e padrões nacionais de controle da poluição por veículos automotores, aeronaves e embarcações, mediante audiência dos Ministérios competentes, é uma das atribuições do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), além de que considera, dentre outros, os seguintes instrumentos da referida política: estabelecimento de padrões de qualidade ambiental; avaliação de impactos ambientais; licenciamento e revisão de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras e o Cadastro Técnico Federal de atividades potencialmente poluidoras e/ou utilizadoras dos recursos ambientais.

Estabelece, ainda, que a construção ou instalação de estabelecimentos e atividades utilizadores de recursos ambientais, efetiva ou potencialmente poluidores ou capazes de causar degradação ambiental dependerão de prévio licenciamento ambiental; e inclui-se na competência da fiscalização e controle a análise de projetos de entidades objetivando a preservação ou a recuperação de recursos ambientais, afetados por processos de exploração predatórios ou poluidores.

Acerca dessa exploração e hábitos predatórios, Wanderley Júnior⁴²⁶ sustenta que, com efeito, a superação da crise ambiental implica não apenas conciliar o desenvolvimento

Petróleo e Gás. Santa Catarina: ABPG/UFSC, 2011.

⁴²⁶ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1275. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

econômico-social com a proteção do meio ambiente, mas, sobretudo, promover uma verdadeira mudança de atitude da civilização e de seus hábitos predatórios, que comprometem não só o futuro das próximas gerações, mas o próprio equilíbrio do planeta. Daí a patente necessidade de implementação e/ou aprimoramento, pela Administração Pública, das políticas e medidas direcionadas à sustentabilidade do desenvolvimento econômico-político-social; à produção de combustíveis biodegradáveis; à criação de fontes renováveis de energia; ao desenvolvimento de sistemas de transportes mais eficientes, menos poluentes e mais seguros; ao uso de meios de transporte que minimizem os impactos adversos sobre a atmosfera; ao acesso às novas tecnologias de transporte implementadas, dentre outras.

Por fim, pela lei ordinária em comento, o poluidor é obrigado, independentemente da existência de culpa, indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade; e o poluidor que expuser a perigo a incolumidade humana, animal ou vegetal, ou estiver tornando mais grave situação de perigo existente, fica sujeito à pena de reclusão de um a três anos e multa.

Consagra-se, com isso, o princípio do poluidor-pagador que consiste em obrigar o poluidor a suportar os custos para tornar a atividade poluidora menos danosa ao meio ambiente, bem como reparar os danos causados. Salienta Graziela⁴²⁷ que o poluidor pagador incide no conjunto de ações voltadas à prevenção do dano, a cargo do empreendedor, e na sua responsabilidade civil, criminal e administrativa pela prevenção do dano, conforme determina o ordenamento jurídico.

O referido princípio não pode ser entendido como saída para se lançar mãos de pagamentos para se instalar uma obra ou desenvolver uma atividade potencialmente danosa ao meio ambiente mediante certo pagamento. Faz-se oportuno lembrar que, nas palavras de Antunes⁴²⁸, não se trata de punição, pois mesmo diante de uma conduta lícita, se esta causar algum impacto ao meio ambiente o responsável não se exime do dever de reparação.

O princípio do usuário-pagador, ao seu turno, está ligado à obrigação que tem o usuário de arcar com os custos para tornar possível a utilização do bem ambiental de natureza pública, pois, conforme Machado⁴²⁹, não seria justo transferir ao Estado ou a terceiros essa responsabilidade.

Já o princípio protetor-recebedor postula que o agente público ou privado, que protege um bem natural em benefício da comunidade, deve receber uma compensação financeira

⁴²⁷ GRAZIELA, Maria Luiza Machado. **Direito Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 65.

⁴²⁸ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 42.

⁴²⁹ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 98-103.

como incentivo pelo serviço de proteção ambiental prestado. Para Ribeiro⁴³⁰, é o oposto do princípio usuário-pagador, em que o usuário de um determinado recurso da natureza deve pagar por sua utilização.

A origem do princípio em discussão remota ao princípio da equidade do Direito Romano que previa que aquele que lucrava com uma atividade deveria responder por seus riscos. Na observação de Milaré⁴³¹, é importante acrescentar que esse princípio não deve ser confundido com o da responsabilidade, posto que se destina a afastar o custo da degradação ambiental de toda a coletividade e dirigi-la para o causador do dano.

Em 1990, o Decreto n. 99.274, regulamentou a Política Nacional do Meio Ambiente, que, em matéria de poluição, detalhou melhor que na execução da referida cumpre ao Poder Público, nos seus diferentes níveis de governo, manter, através de órgãos especializados da Administração Pública, o controle permanente das atividades potencial ou efetivamente as, de modo a compatibilizá-las com os critérios de proteção ambiental. Além de que as normas e padrões dos entes estaduais, distrital e municipais poderão fixar parâmetros de emissão, ejeção e emanção de agentes poluidores, observada a legislação federal.

Ademais, o órgão estadual do meio ambiente e o IBAMA, este em caráter supletivo, sem prejuízo das penalidades pecuniárias cabíveis, determinarão, sempre que necessário, a redução das atividades geradoras de poluição, para manter as emissões gasosas ou efluentes líquidos e os resíduos sólidos nas condições e limites estipulados no licenciamento concedido. O Poder Público, com isso, no exercício de sua competência de controle, expedirá a Licença de Operação (LO), autorizando, após as verificações necessárias, o início da atividade licenciada e o funcionamento de seus equipamentos de controle de poluição, de acordo com o previsto nas Licenças Prévia e de Instalação.

Se estabelecem, finalmente, as cláusulas de que o proprietário de estabelecimento ou o seu preposto permitirá, sob a pena da lei, o ingresso da fiscalização no local das atividades potencialmente poluidoras para a inspeção de todas as suas áreas; e serão impostas multas, proporcionalmente à degradação ambiental causada, na hipótese de causar poluição de qualquer natureza que possa trazer danos à saúde ou ameaçar o bem-estar.

A fim de complementar a Política Nacional supra, a Lei nº 8.723/93 dispõe sobre a redução de emissão de poluentes por veículos automotores, onde, como parte integrante da citada Política, os fabricantes de motores e veículos automotores e os fabricantes de

⁴³⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima. O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas. *In: Direito Tributário Ambiental*. Organizador: Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 34.

⁴³¹ MILARÉ, Édís. *Direito do ambiente*: doutrina, jurisprudência e glossário. 3. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 756.

combustíveis ficam obrigados a tomar as providências necessárias para reduzir os níveis de emissão de monóxido de carbono, óxido de nitrogênio, hidrocarbonetos, alcoóis, fuligem, material particulado e outros compostos poluentes nos veículos comercializados no País, enquadrando-se aos limites fixados na legislação.

Com isso, em função das características locais de tráfego e poluição do ar, os órgãos ambientais, de trânsito e de transporte planejarão e implantarão medidas de revisão do sistema de transportes com o objetivo de reduzir a emissão global dos poluentes. Além disso, fica estabelecido que os órgãos ambientais governamentais, de todas as esferas de governo, monitorarão a qualidade do ar atmosférico e fixarão diretrizes e programas para o seu controle, especialmente em centros urbanos com população acima de 500 mil habitantes e nas áreas periféricas sob influência direta dessas regiões.

Na lição de Wanderley Júnior⁴³², como parte integrante da Política Nacional, a Lei n.º 8.723/93 tem destaque especial por prever a obrigação dos fabricantes de motores e veículos automotores e os fabricantes de combustíveis em tomar as providências necessárias para reduzir os níveis de emissão de gases poluentes nos veículos comercializados no País. É nesse contexto que o Estado lança mão da tributação, como instrumento hábil à realização dos seus fins, compreendendo a instituição de um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos da sociedade. Na atual conjuntura econômica e social, o direito tributário tem sido bastante utilizado como ferramenta de auxílio à preservação ambiental e ao desenvolvimento econômico, por meio da instituição de tributos que têm como principal objetivo desestimular a produção e o consumo de bens danosos ao meio ambiente.

O governo brasileiro vem, assim, tentando adotar uma política de regulamentação para diminuição de emissão de gases poluentes. Um exemplo disso, na visão de Alves⁴³³, é a Lei n.º 8.723/93 que dispõe sobre a redução de emissão de poluentes por veículos automotores e fixa que o uso de combustíveis automotivos classificados pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) como de baixo potencial poluidor será incentivado e priorizado, especialmente nas regiões metropolitanas.

Em matéria de sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades

⁴³² WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1284. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

⁴³³ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 84.

lesivas ao meio ambiente, a Lei nº 9.605/98 trouxe a tipificação de causar poluição de qualquer natureza em níveis tais que resultem ou possam resultar em danos à saúde humana, ou que provoquem a mortandade de animais ou a destruição significativa da flora, com pena de reclusão, de um a quatro anos, e multa.

Se o crime, entretanto, causar poluição atmosférica que provoque a retirada, ainda que momentânea, dos habitantes das áreas afetadas, ou que cause danos diretos à saúde da população ou ocorrer por lançamento de resíduos sólidos, líquidos ou gasosos, ou detritos, óleos ou substâncias oleosas, em desacordo com as exigências estabelecidas em leis ou regulamentos, a pena é majorada para reclusão, de um a cinco anos, incorrendo nas mesmas penas quem deixar de adotar, quando assim o exigir a autoridade competente, medidas de precaução, em caso de risco de dano ambiental grave ou irreversível.

Esta precaução, a nível principiológico, tem como finalidade evitar um risco desconhecido, ou pelo menos incerto, o qual a ciência concluiu que a atividade ou o empreendimento a ser iniciado representa ou não riscos. Na menção de Antunes⁴³⁴, o princípio da prevenção, por sua vez, tem aplicação para os riscos já conhecidos.

Este princípio da prevenção é norteador do Direito Ambiental, estabelecendo que deve ser dada prioridade as medidas preventivas para que o dano ambiental não ocorra, em detrimento das que visam responsabilizar quando o dano já tenha sido efetivado, já que estas nem sempre são possíveis. Desta feita, enfatiza Milare⁴³⁵ que esse princípio deve ser levado em consideração tanto por parte do Estado como pela sociedade, para concretização de meio ambiente mais equilibrado.

Haverá, ainda, pena de detenção, de um a seis meses, ou multa na hipótese de se construir, reformar, ampliar, instalar ou fazer funcionar estabelecimentos, obras ou serviços potencialmente poluidores, sem licença ou autorização dos órgãos ambientais competentes, ou contrariando as normas legais e regulamentares pertinentes.

Sobre a Lei nº 9.605/98, Topam⁴³⁶ comenta que existe no direito positivo pátrio toda uma vasta gama de textos normativos instituidores de tipos penais de proteção ao complexo de relações entre o mundo natural e os seres vivos, sendo de bom alvitre, entretanto, que adotemos como definição de delito ambiental a conduta típica e antijurídica, descrita em lei, tendo como objeto da tutela penal o meio ambiente, em todas as suas formas e manifestações.

No ano de 2008 o governo brasileiro estabeleceu o Decreto n. 6.514, o qual tem a

⁴³⁴ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 37.

⁴³⁵ MILARÉ, Édís. **Direito do ambiente**: doutrina, jurisprudência e glossário. 3. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 755.

⁴³⁶ TOPAM, Luiz Renato. **Delitos Ambientais**. São Paulo: Coad/Adv Seleções Jurídicas, 1992, p. 51.

missão de dispor sobre as infrações e sanções administrativas ao meio ambiente, estabelecendo o processo administrativo federal para apuração destas infrações. Inicialmente, considera-se tal infração, toda ação ou omissão que viole as regras jurídicas de uso, gozo, promoção, proteção e recuperação do meio ambiente.

A sua subseção III disciplinará as infrações relativas à poluição e outras infrações ambientais, com a previsão de que causar poluição de qualquer natureza em níveis tais que resultem ou possam resultar em danos à saúde humana, ou que provoquem a mortandade de animais ou a destruição significativa da biodiversidade, importa multa de R\$ 5.000,00 a R\$ 50.000.000,00. Tais multas e demais penalidades serão aplicadas após laudo técnico elaborado pelo órgão ambiental competente, identificando a dimensão do dano decorrente da infração e em conformidade com a gradação do impacto.

Incorrendo nas mesmas multas quem causar poluição atmosférica que provoque a retirada, ainda que momentânea, dos habitantes das áreas afetadas ou que provoque, de forma recorrente, significativo desconforto respiratório ou olfativo, atestado pelo agente autuante.

Ato contínuo, com o advento da Lei nº 9.795/99 há a instituição da Política Nacional de Educação Ambiental, considerando essa modalidade de educação como os processos por meio dos quais o indivíduo e a coletividade constroem valores sociais, conhecimentos, habilidades, atitudes e competências voltadas para a conservação do meio ambiente, bem de uso comum do povo, essencial à sadia qualidade de vida e sua sustentabilidade.

Essa Política Nacional estabelece, ao definir como um dos objetivos fundamentais da educação ambiental, o desenvolvimento de uma compreensão integrada do meio ambiente em suas múltiplas e complexas relações, envolvendo aspectos ecológicos, psicológicos, legais, políticos, sociais, econômicos, científicos, culturais e éticos. Neste contexto, no parecer de Ribeiro⁴³⁷, deve ser observada a obrigatoriedade do Poder Público, nos termos constitucionais, ao definir políticas públicas que incorporem a dimensão ambiental. Daí destacar a importância da educação ambiental no ensino em todos os níveis de formação educacional. É imprescindível que se desenvolva a consciência ambiental em todos os setores e segmentos da sociedade e que a preservação ambiental seja incorporada amplamente ao modo de vida da sociedade capitalista contemporânea. Essa dimensão deve ser incorporada nas políticas e ações de governo, da iniciativa privada e de toda sociedade, e com a preocupação de que o desenvolvimento sustentável seja implementado no sentido do desenvolvimento humano.

⁴³⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 4-5. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

Na Lei nº 9.795/99 são estabelecidos princípios básicos, dentre eles destacam-se a concepção do meio ambiente em sua totalidade, considerando a interdependência entre o meio natural, o sócio-econômico e o cultural, sob o enfoque da sustentabilidade; e a abordagem articulada das questões ambientais locais, regionais, nacionais e globais.

Há, assim, uma incumbência ao Poder Público de definir políticas públicas que incorporem a dimensão ambiental, promovendo o engajamento da sociedade na conservação, recuperação e melhoria do meio ambiente; e à sociedade como um todo, mantendo atenção permanente à formação de valores, atitudes e habilidades que propiciem a atuação individual e coletiva voltada para a prevenção, a identificação e a solução de problemas ambientais.

Já como objetivos fundamentais dessa educação ambiental, merece destaque, para a presente pesquisa, o estímulo e o fortalecimento de uma consciência crítica sobre a problemática ambiental e social; e o incentivo à participação individual e coletiva na preservação do equilíbrio do meio ambiente, entendendo-se a defesa da qualidade ambiental como um valor inseparável do exercício da cidadania.

Acerca do termo cidadania, este é entendido como a coletividade de cidadãos que efetivamente participam do contexto social, não sendo meramente assistidos. Nas palavras de Demo⁴³⁸, tem-se, assim, a idéia de cidadania plena, compreendida em conformidade com as influências do mercado, mas não a este subalterna. Cidadania, assim, é a competência humana de fazer-se sujeito, para fazer história própria e coletivamente organizada.

Por fim, em matéria de controle das emissões pelo setor de transporte, a Lei nº 12.187/2009 instituiu a Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC). Seu art. 3º dispõe que essa Política e as suas ações, executadas sob a responsabilidade dos entes políticos e dos órgãos da Administração Pública, observarão os princípios da precaução, da prevenção, da participação cidadã, do desenvolvimento sustentável e o das responsabilidades comuns.

Sobre essa expressão de cidadania, Pinto⁴³⁹ assevera que a conceituação moderna supera a tradicional visão de que o meio ambiente se constituiria apenas dos fatores naturais, integrando-se ao mesmo também os fatores culturais, resultantes da ação humana.

A cidadania tradicional implica no exercício dos direitos-deveres políticos, através da participação na escolha do corpo político representativo, por meio do processo eletivo, conferindo-lhe legitimidade. É, portanto, um compromisso do indivíduo para com o Estado. A cidadania ambiental, por sua vez, implica no exercício de direitos-deveres para com a

⁴³⁸ DEMO, Pedro. **Cidadania tutelada e cidadania assistida**. Campinas: Autores Associados, 1995, p. 1.

⁴³⁹ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. **Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI**, Fortaleza-CE, 2010, p. 4386. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

coletividade, que é a titular do bem ambiental.

Além disso, determina que a utilização de instrumentos financeiros e econômicos para promover ações de mitigação e adaptação à mudança do clima são diretrizes dessa Política. Essas reflexões acerca da tutela ambiental serão fundamentais para entendermos o cerne da presente pesquisa, pois abrirá novos conceitos no campo do Direito Público.

6.2 RESTRIÇÕES LEGAIS A CONCESSÃO DE ISENÇÕES E SUBSÍDIOS

Após estudarmos a proteção ambiental nos pactos internacionais e a previsão de tutela no ordenamento jurídico pátrio, através das disposições do Estatuto Básico e da legislação infraconstitucional, passemos ao exame das restrições legais a concessão de isenções e subsídios, a fim de entendermos a temática extrafiscal da pesquisa.

Assim, para compreendermos a isenção do imposto sobre propriedade veicular automotora sob o prisma ambiental, antes é necessário estudarmos as normas que regem a renúncia de receita tributária na Lei Complementar n. 101/2000, a qual dispõe sobre a matéria da responsabilidade fiscal (LRF).

Essa análise e compreensão perpassam pelas regras hermenêuticas de interpretação. Por elas e conforme Maximiliano⁴⁴⁰, o direito é uma ciência primariamente finalística, e por isso mesmo sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. Por essa razão, a norma deverá ser interpretada de modo a melhor corresponder àquela finalidade e assegurar plenamente a tutela do interesse para a qual foi redigida. Com isso, utilizemos o método teleológico e a hermenêutica constitucional para assimilação do objeto de estudo em tela.

Inicialmente, sobre a previsão e da arrecadação de tributos, a LRF estabelece requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal com a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Para tanto, como forma de sanção, fica proibida a realização de transferências voluntárias para o ente público que não observe essas três ações estatais, no que se refere aos impostos.

Por outro lado, as previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerando os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante, sendo acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

⁴⁴⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 152.

Além disso, as rígidas regras da Lei Complementar n. 101/2000 irão estabelecer que a reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo somente será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal, onde o montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.

À luz dessas regras iniciais, o referido marco regulatório irá restringir o procedimento de renúncia de receita, haja vista que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias (LDO).

Ademais, deve-se atender a pelo menos uma das seguintes condições: demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO; estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Essa renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Acerca das isenções, como corolário da competência tributária, entendida esta como as prerrogativas concedidas diretamente pela Constituição para que os entes políticos possam instituir e cobrar tributos com repartição em decorrência do modelo de Estado Federal, na lição de Alves⁴⁴¹, surge a possibilidade dos entes renunciarem receitas, atendidos os preceitos da ordem tributária. Dentro do gênero renúncia encontra-se a isenção que consiste em retirar certos bens ou pessoas da hipótese de incidência de uma exação, mediante lei.

No que se referem aos subsídios, estes podem ser incluídos no conceito mais abrangente de subvenção. Nas palavras de Torres⁴⁴², subsídio corresponde a toda ajuda oficial do governo com o fim de estimular a produtividade de indústrias, tendo como objetivo promover o desenvolvimento de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações,

⁴⁴¹ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 101.

⁴⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 296.

sobretudo em países em desenvolvimento.

Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício decorrer da condição de estar acompanhada de medidas de compensação, o benefício somente entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas. Contudo, tais regras não se aplicam às alterações das alíquotas de impostos regulatórios do art. 153 da Constituição, e ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Especificamente sobre isenção, esta irá atuar na esfera onde compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. Este entendido o procedimento administrativo, vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A linguagem fiscal, prevista no CTN, aponta a isenção como uma modalidade de exclusão do crédito tributário. Nesse sentido, leciona Ribeiro⁴⁴³ que a Constituição estabelece as competências tributárias dos entes políticos. Estes podem conceder isenções desde que possuam competência para tributar. Por outro lado, o art. 151 da Constituição veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional, admitindo a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país. Todavia, qualquer forma de renúncia de receita somente poderá ser concedido por lei específica. Além disso, a isenção não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

A isenção é causa de não incidência qualificada legalmente, ou seja, a própria lei retirou um determinado fato da hipótese de incidência de um tributo. Segundo Harada⁴⁴⁴, a instituição dela ocorre mediante lei. Entretanto, somente a lei em sentido estrito é instrumento hábil para sua instituição. Essa exigência prevalece mesmo quando a isenção está em contrato, devendo a lei especificar as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração. No tocante à duração, são de prazo indeterminado ou por prazo certo. Em regra, as isenções podem ser revogadas ou modificadas, mediante lei a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, como as onerosas, entendidas como aquelas que não trazem

⁴⁴³ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 13. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁴⁴⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 543-542

somente um benefício, mas também um ônus para o beneficiário.

A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. Outra regra importante é que, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Quando não concedida em caráter geral, a isenção é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

As isenções classificam-se em objetivas, subjetivas e mistas. As primeiras são as concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, objetivamente considerado. Para Machado⁴⁴⁵, as segundas são as que ocorrem em função de condições pessoais de seu destinatário, isto é, daquele que, se inexistisse a isenção, seria o sujeito passivo da obrigação exacional. As últimas levam em consideração tanto o fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário.

Acerca da classificação das isenções, assevera Harada⁴⁴⁶ que em relação à natureza, as isenções classificam-se em onerosas e simples. As primeiras ocorrem se não existirem condições as quais os interessados estão obrigados a cumprir. As segundas são as concedidas sob condições que implicam ônus. De acordo com a área, são amplas quando se estendem por todo o território da entidade tributante ou restrita, se alcançar apenas uma parte. Quanto ao alcance, podem abranger todos os tributos ou apenas parte deles.

Portanto, as concessões de renúncias fiscais, entre elas, as isenções, estão condicionadas aos pressupostos da lei de responsabilidade fiscal, às limitações de alguns princípios, como o da isonomia e da capacidade tributária que somente devem ser mitigados para atender as finalidades do bem comum. Assim se posiciona o STF:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL 356/97, ARTIGOS 1º E 2º. TRATAMENTO FISCAL DIFERENCIADO AO TRANSPORTE ESCOLAR VINCULADO À COOPERATIVA DO MUNICÍPIO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E ISONOMIA. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE. POSSIBILIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA E ISENÇÃO DO PAGAMENTO DO IPVA. MATÉRIA AFETA À COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E À DO DISTRITO FEDERAL. TRATAMENTO DESIGUAL A CONTRIBUINTES QUE SE ENCONTRAM NA MESMA ATIVIDADE ECONÔMICA. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. Norma de efeitos concretos. Impossibilidade de conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade. Alegação improcedente. O fato de serem determináveis os destinatários da lei não significa, necessariamente,

⁴⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 234.

⁴⁴⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 545.

que se opera individualização suficiente para tê-la por norma de efeitos concretos. Preliminar rejeitada. 2. Lei Estadual 356/97. Cancelamento de multa e isenção do pagamento do IPVA. Matéria afeta à competência dos Estados e à do Distrito Federal. Benefício fiscal concedido exclusivamente àqueles filiados à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá. Inconstitucionalidade. A Constituição Federal outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e para conceder isenção, mas, ao mesmo tempo, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica. Observância aos princípios da igualdade, da isonomia e da liberdade de associação. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente⁴⁴⁷.

Uma última questão é que tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção. E tal despacho não gera direito adquirido.

6.3 NORMAS INDUTORAS, TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E EXTERNALIDADES

À luz do que discutimos no capítulo destinado à matéria ambiental, podemos afirmar que a crise ambiental questiona a necessidade de serem introduzidas reformas no Estado, incorporando normas no comportamento econômico e, de acordo com Leite⁴⁴⁸, produzindo técnicas para controlar os efeitos contaminantes, visando dissolver as externalidades sociais e ecológicas geradas pela racionalidade do capital.

O sistema de preços falha na internalização dos valores ambientais, em especial os custos dos danos ambientais. Ao permanecer externos aos preços, seus custos acabariam partilhados por toda a sociedade, o que caracteriza as externalidades. Na sustentação de Ribas⁴⁴⁹, este fato seria justamente uma das razões pelas quais instituíram-se, nos países desenvolvidos, mecanismos de incentivos econômicos para controle ambiental, tais como, sistema de taxação, concessão de benefícios aos poluidores e mecanismos de mercado.

São chamadas externalidades porque, embora resultantes da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão privatização de lucros e socialização de perdas quando identificadas as

⁴⁴⁷Supremo Tribunal Federal. **ADI 1655/AP**. Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA
Julgamento em: 03/03/2004. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação DJ 02/04/2004. P. 00008 Ement
Vol.02146-01 p. 00156. Disponível em: < www.stf.jus.br >. Acesso em: 23.09.2012.

⁴⁴⁸ LEITE, José Rubens Morato. Ação Popular: Um Exercício da Cidadania Ambiental? **Doutrinas Essenciais de Direito Ambiental**, vol. 4, p. 571, Mar. 2011.

⁴⁴⁹ RIBAS, Luiz César. Metodologia para avaliação de danos ambientais. **Doutrinas Essenciais de Responsabilidade Civil**, vol. 7, p. 653, Out. 2011.

externalidades negativas. Na afirmação de Milaré⁴⁵⁰, com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se sua internalização. Por isto, este princípio é também conhecido como o princípio da responsabilidade ambiental.

Acerca de tal responsabilidade, esta deve ter um sentido pedagógico tanto para o poluidor como para a própria sociedade, de forma que todos possamos aprender a respeitar ao meio ambiente. Para Antunes⁴⁵¹, o princípio da responsabilidade é o princípio pelo qual o poluidor deve responder por suas ações ou omissões em prejuízo do meio ambiente, de maneira a mais ampla possível, de forma que se possa ripristinar a situação ambiental degradada e que a penalização aplicada tenha efeitos pedagógicos e impedindo-se que os custos recaiam sobre a sociedade.

Já sobre o princípio do poluidor-pagador, este não quer significar meramente que o agente poluidor deve arcar com os custos decorrentes da sua atividade poluidora, o que consubstanciaria tão-somente um mero direito de compra de poluir, de modo que os seus efeitos pretendidos, de garantir a subsistência da natureza, não seriam alcançados. Conforme Fortes⁴⁵², tratando-se de proteção do meio ambiente, não se pode deixar de lado a base empírica de que o consumo do meio ambiente é desproporcional à sua capacidade de recuperação, de modo que permitir a compra de uma parcela de poluição somente agravaria o problema que já se enfrenta. E mais: estar-se-ia legalizando as atividades poluidoras.

Por outro lado, o emprego de incentivos, isenções e benefícios fiscais a fim de estimular condutas ambientalmente corretas, a princípio, parece um contra-senso em relação ao princípio do poluidor pagador. Todavia, nos dizeres de Oliveira⁴⁵³, não há que se cogitar tal incoerência, visto que, isentar para incentivar é reconhecer que quem não polui, ou polui menos, nada paga ou paga menos. Trata-se de uma sanção premial. Nesse sentido, deve-se ponderar que, no caso de incentivos fiscais empregados como instrumentos econômicos de promoção da defesa do meio ambiente, entende-se que a rejeição por uns do estímulo fiscal, por escolha de continuar poluindo, implica em pagar mais imposto, em cotejo com a opção de outros de evoluir tecnologicamente e, não poluindo, pagar menos imposto ou ser isentos. Dessa forma, é melhor o incentivo que penalização. Estimular o investimento no controle da

⁴⁵⁰ MILARÉ, Édís. Princípios fundamentais do direito do ambiente. **Doutrinas Essenciais de Direito Ambiental**, vol. 1, p. 385, Mar. 2011.

⁴⁵¹ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 32.

⁴⁵² FORTES, Felipe Cianca. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7218. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

⁴⁵³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Sistema tributário e proteção ambiental no Brasil e no Japão. In: SCHOULERI, Luis Eduardo (Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 38-3.

contaminação pode mostrar-se mais eficaz do que sancionar com penalidade, cuja exigência tem por efeito asfixiar a atividade industrial, quando não criam um clima de incerteza sobre as conseqüências de sua execução.

Ainda sobre tais incentivos, Costa⁴⁵⁴ leciona que 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-me mão da finalidade extrafiscal dos tributos, ou seja, aquela orientada para fins outros que não seja a captação de dinheiro para o Erário, 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, dentre outros.

No dever do Estado de implementação de políticas públicas, para além dos mecanismos administrativos tradicionais, Orlando⁴⁵⁵ nos traz oito instrumentos tributários e financeiros, que os entes federativos vêm utilizando para proteger e recuperar o ecossistema, a saber: concessão de incentivos fiscais às empresas que investem em meio ambiente; a exclusão de empresas que violam as leis ambientais do desfrute de regimes fiscais mais benéficos; a concessão de redução de alíquotas ou isenção às atividades e aos produtos menos poluidores, através da seletividade ambiental; tributação da propriedade com base em critérios ambientais; a instituição de tributos ambientais para custear a intervenção pública; repasse de verbas aos municípios que preservam o ecossistema; a instituição de fundos ambientais; e a instituição de compensação e créditos financeiros.

Ainda sobre esses instrumentos, Jaccoud⁴⁵⁶ recorda que devido ao caráter extrafiscal que os tributos podem apresentar, o Estado deliberadamente poderia utilizar os instrumentos tributários para alcançar finalidades regulatórias de condutas sociais, em matéria econômica, ambiental, política ou social. Assim, considerando-se a estreita relação entre economia e o

⁴⁵⁴ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 313.

⁴⁵⁵ ORLANDO, Breno Ladeira Kingma. Instrumentos Tributários e Financeiros Utilizados no Brasil para a Proteção ao Meio Ambiente: Uma Análise Crítica. In: **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 82.

⁴⁵⁶ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 5. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

meio ambiente, e a possibilidade do Estado atuar, através de instrumentos jurídicos, evitando e sancionando os degradadores ambientais, pretende-se que as políticas públicas atuem prevenindo, direcionando, controlando e estimulando atividades produtivas ambientalmente corretas e ordenadas.

No caso brasileiro, as políticas públicas devem ser fundamentadas na Constituição de 1988, a qual, seguindo a tendência mundial, enuncia vários preceitos voltados à proteção do meio ambiente, na sustentação de Fortes⁴⁵⁷, outorgando ao Estado competência para combater diretamente as ações nocivas, permitindo a interferência nas atividades econômicas e sociais que se revelarem prejudiciais à manutenção do ambiente saudável. Para tanto, são diversos os mecanismos disponíveis, inclusive os tributários.

Uma outra questão a ser colocada é que numa sociedade como a nossa, em que o descaso com o meio-ambiente ainda é a regra, e, por outro lado a Constituição prevê o meio ambiente como bem de uso comum do povo, Benjamin⁴⁵⁸ entende o princípio do poluidor-pagador significando a internalização total dos custos da poluição. Nem mais, nem menos.

Ainda sobre externalidade salienta Jaccoud⁴⁵⁹ que embora a tributação ambiental encontre-se em fase embrionária, uma vez que, até o presente, as atuações neste campo têm sido pontuais mediante a criação de alguns tributos dessa natureza ou o estabelecimento de certos benefícios fiscais, o Direito Tributário pode atuar como um instrumento transformador na sociedade, ao servir como instrumento do Estado para intervenção no domínio econômico. As premissas do Estado Democrático não podem olvidar-se mais a atuação social de seus indivíduos. Embora a história tenha testemunhado um exagero na cobrança de tributos hoje tem-se a oportunidade de que estes atuem no sentido da concretização de uma sociedade mais justa. A experiência nacional vem se direcionando no sentido usar o Direito Tributário como instrumento para disciplinar a prática econômica, impondo uma maior responsabilidade e ônus principalmente aos que se utilizam os recursos naturais em seu processo produtivo gerando externalidades negativas da mesma forma que estimula condutas ambientalmente mais desejáveis.

A extrafiscalidade, como uma das facetas da tributação, vinculadas à regulação do sistema por parte do Estado, pode ser concretizada através das chamadas normas tributárias

⁴⁵⁷ FORTES, Felipe Cianca. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7219. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

⁴⁵⁸ BENJAMIN, Antonio Herman V. O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. *In: Dano ambiental, prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: RT, 1993, p. 231.

⁴⁵⁹ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 17. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

indutoras, por meio de incentivos ou agravamentos tributários. Conforme Elali⁴⁶⁰, os primeiros por intermédio de medidas como isenções e reduções exacionais, atribuição de créditos fiscais, de regimes especiais e/ou preferenciais, dentre outras. Pode-se, também, empregar subvenções diretas, correntemente denominadas de subsídios.

No entanto, as normas tributárias indutoras não são a rigor espécies da extrafiscalidade. Elas possuem um regime jurídico próprio, vinculado ao sistema constitucional tributário. Nas conclusões de Schoueri⁴⁶¹, essa intervenção por indução ocorre mediante a adoção de mecanismos de incentivo e desincentivo. Atua, quanto às normas tributárias, de maneira que o agente econômico possa escolher entre incorrer no fato gerador ou não do tributo. A consensualidade é elemento de suma importância, na medida em que se o contribuinte fosse obrigado a praticar o fato gerador, o tributo teria nítido caráter confiscatório, motivo por que não seria legítimo se valer o Estado de normas tributárias para promover a intervenção por direção na economia, uma vez que esta pressupõe a edição de normas cogentes.

Quando se pensa em um tributo, independentemente da espécie, conforme Fortes⁴⁶², há sempre que se ter em mente uma premissa básica e inafastável: tributo, por definição, não é sanção. Isso quer dizer que, na criação de um tributo ambiental fiscal, é preciso observar a tênue linha entre tributar o contribuinte para prevenir e/ou reparar o meio ambiente e sancionar o contribuinte para prevenir e/ou reparar o meio ambiente. O tributo opera tão-somente no campo da licitude, enquanto que a sanção opera no campo da ilicitude. É no campo dos impostos, porém, que a fiscalidade tributária-ambiental se revela com maior dificuldade, uma vez que não consubstanciando tributo uma sanção, o primeiro passo para a criação de um imposto ambiental, cujo fato impositivo, a exemplo dos modelos europeus, consistiria, em geral, em gerar poluição, seria a delimitação de uma zona poluente lícita, ou seja, um limite dentro do qual o contribuinte está legalmente autorizado a poluir.

A existência de mercado é pressuposto da intervenção por indução, na medida em que esta se vale de meios de convencimento cujo efeito apenas se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência, ou não, do ato visado.

É através dessas normas que o legislador busca atingir os programas definidos pelos

⁴⁶⁰ ELALI, André de Souza Dantas. Algumas considerações sobre neutralidade e não-discriminação em matéria de tributação. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 1, p. 25, Fev. 2011.

⁴⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 34, 541-542.

⁴⁶² FORTES, Fellipe Cianca. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7212-7213. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

princípios informadores da ordem econômica na Constituição da República. No magistério de Correa⁴⁶³, procura-se então corrigir externalidades, no intuito de alcançar a neutralidade da tributação. Melhor dizendo, as normas tributárias indutoras objetivam alcançar de forma eficiente e eficaz a igualdade, posto que, evidentemente, a neutralidade acima referida não será pura, na medida em que o constituinte de 1988 deixou bem delineado o programa de atuação do Estado, inclusive no tocante à intervenção na economia.

Ou seja, o Estado tem metas, tem um programa a seguir, de modo que a política adotada deve perseguir esses objetivos. O Estado não é neutro nessa acepção. Ele está previamente orientado e deverá então, caso opte por adotar normas tributárias como instrumento de intervenção na economia, prestigiar essa orientação, induzindo o comportamento dos agentes econômicos ou de mercado de modo a que o programa seja atendido e as metas alcançadas.

Acerca dessas normas indutoras e da tributação ambiental, passemos a análise da extrafiscalidade ecológica nas diversas espécies tributárias, sejam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios instituídos pelo governo brasileiro, nas esferas federal, estadual e municipal.

Preambularmente, é importante lembrarmos que o Brasil, embora possua uma Constituição muito analítica e limitadora em matéria de tributação, há alguns anos vem acumulando, mesmo que pontualmente, experiências na adoção de tributos visando fins ambientalmente desejados, podendo-se destacar o IPI, ITR, IPTU, IPVA, ICMS, além da instituição de taxas, observando-se os fatos geradores que lhes são aplicáveis. Na observação de Jaccoud⁴⁶⁴, sobre o IPI, é possível vislumbrar a redução de suas alíquotas para alguns setores que respeitam o meio-ambiente, podendo-se conceder uma desoneração tributária para os setores que consomem pouca energia, têm pouca emissão de poluentes, produzem poucos resíduos sólidos e/ou fazem reciclagem, setores que procuram usar energias alternativas, fazem monitoramento ambiental e biocombustíveis.

Para estudarmos a aplicação extrafiscal ambiental nas diversas espécies tributárias, inicialmente precisamos considerar um critério importante para que o imposto possa ser tido por adequado à consecução de fins ambientais: sua flexibilidade por parte do Poder Público, podendo ser adaptado de acordo com as condições do caso concreto. A flexibilidade está

⁴⁶³ CORREA, Rodrigo de Oliveira Botelho. Análise do conceito positivo de renda à luz da teoria da indução econômica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 80, p. 189, Mai. 2008.

⁴⁶⁴ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 13. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

fortemente vinculada à extrafiscalidade. De acordo com Pinto⁴⁶⁵, como o objetivo do imposto perpassa a mera arrecadação, torna-se imperativo que o tributo extrafiscal guarde grande proximidade com o objetivo que visa implementar. Para tanto, deve ser de fácil adequação por parte do Estado, através de um processo facilitado para alteração da alíquota de incidência.

Devido ao seu regramento constitucional, o IPI preenche magistralmente o requisito da flexibilidade. O art. 153 estabelece quatro impostos em que se faculta ao Poder Público, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, a alteração de suas alíquotas, quais sejam: II, IE, IPI e IOF. São denominados impostos flexíveis, sendo exceções ao princípio da legalidade estrita, vez que a Constituição, por razões extrafiscais, atribuiu ao executivo a faculdade de alterar suas alíquotas por meio de decreto. No caso dos impostos sobre a exportação e a importação, a flexibilidade das alíquotas é estratégia para execução de políticas aduaneiras. Quanto ao IOF, sua flexibilidade possui o intuito de servir de instrumento de política monetária, podendo ser ajustado para fins de regulação do mercado. Quanto ao IPI, sua extrafiscalidade está direcionada ao estímulo ou desestímulo da produção e do consumo.

Assim, os impostos podem ser vastamente utilizados como instrumento de tributação no campo ambiental, por meio de mecanismos de graduação de alíquotas, redução da base de cálculo, seletividade, conforme a natureza dos produtos, com objetivo de incrementar ou desestimular a produção dos que sejam poluidores ou cujo processo produtivo afete negativamente o meio ambiente. Nesse contexto, conforme Jaccoud⁴⁶⁶, cada ente, no âmbito de sua competência, poderia utilizar tais mecanismos. Além dos aspectos mencionados, tem-se ainda a possibilidade o emprego de incentivos, isenções e benefícios fiscais, a fim de estimular comportamentos ecologicamente não danosos, produção em determinadas regiões ou incentivar adoção de tecnologias antipoluentes. Portanto, utilizando-se adequadamente os impostos, aqueles que têm um compromisso ambiental serão beneficiados sem que seja necessária a vinculação do imposto. Dessa forma, não somente os que estejam diretamente ligados com a atividade produtora, mas toda a coletividade sairá ganhando.

A extrafiscalidade, em sentido estrito, é a que implica na indução ou repressão de determinado comportamento. Na perspectiva de Pinto⁴⁶⁷, seu objetivo é efetivar um valor

⁴⁶⁵ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. **Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI**, Fortaleza-CE, 2010, p. 4390. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

⁴⁶⁶ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 17. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁴⁶⁷ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. **Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI**, Fortaleza-CE, 2010, p. 4387. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

constitucional por via reflexa, indiretamente, através da modulação do comportamento do particular. Ao estimular determinadas atitudes ambientalmente benéficas por parte do particular, ou ao inibir as tidas por prejudiciais, o Estado assume a posição de agente indutor. Seu agir assemelha-se à função de um grande maestro, que rege uma orquestra composta por múltiplos agentes, cada qual atuando segundo seus próprios interesses, mas capazes de compor um todo harmônico, em sintonia com o interesse coletivo, sob a regência do Estado. Importante constatar que tal harmonia só se torna possível com a intervenção do Estado, vez que os particulares sempre estão adstritos aos seus próprios interesses. O Poder Público tem a obrigação de compatibilizar a conduta individual com as finalidades públicas que a Constituição lhe outorgou.

Ainda sobre a tutela ambiental por meio das exações, muito se fala em utilizar as alíquotas do IPI e do ICMS para onerar os produtos poluentes, neste caso, o critério de seletividade teria em conta produtos com elevado potencial de poluição, como não essenciais, sujeitos a elevada tributação e aqueles de menor ofensividade ambiental, com menor tributação. Salienta Fortes⁴⁶⁸ que a finalidade seria tratar de modo diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos ou serviços nos termos do art. 170 da Constituição e, desta forma, desestimular tais consumos. Porém, se desconsidera neste argumento que o princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto, concretiza, para o IPI e para o ICMS, o princípio da capacidade contributiva; a alíquota do bem se condiciona à sua essencialidade/superfluidade, onerando os bens dispensáveis e acessíveis àqueles com maior poder aquisitivo e, portanto, com maior capacidade contributiva, e desonerando os bens necessários a todos. A fixação de alíquotas com base no impacto ambiental, no entanto, não satisfaz esse critério, pois não leva em conta a necessidade do produto, podendo tanto elevar a carga tributária de um bem essencial quanto desonerar um supérfluo, à contramão das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Acerca do supra citado art. 170, trata-se da constitucionalização da possibilidade de instituição de tributos ambientais. Leciona Silva⁴⁶⁹ que é bem verdade que o dispositivo não prevê expressamente que o tratamento diferenciado será efetivado mediante uma carga tributária distinta, mas o simples fato de o dispositivo ter sido modificado no bojo da Reforma Tributária serve como mais um indício de que instrumentos tributários destinados à defesa do

⁴⁶⁸ FORTES, Fellipe Cianca. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7216. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

⁴⁶⁹ SILVA, Ana Paula Vasconcellos da. O direito tributário ambiental e a isenção de imposto territorial rural na reserva particular do patrimônio natural. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

meio ambiente serão criados em um futuro muito próximo. Daí a atualidade e relevância do tema. É possível, pois, a utilização de tributos para assegurar a preservação do meio ambiente em consonância com o nosso ordenamento jurídico. Também é correto supor que, nesse caso, o principal objetivo do tributo não será aumentar a arrecadação dos cofres fazendários, mas sim evitar, ou ao menos minimizar, os danos causados ao meio ambiente sem, no entanto, impedir o desenvolvimento econômico do país.

No que se refere ao formato da extrafiscalidade ambiental do ITR, esse imposto, essencialmente extrafiscal nos termos da Constituição, através da Lei nº 9.393/1996, foi graduado progressivamente em função inversa do grau de utilização das glebas rurais, desestimulando a manutenção de propriedades improdutivas. Da mesma forma, Jaccoud⁴⁷⁰ aponta que a lei excluiu do total tributável as áreas de interesse ecológico para proteção de ecossistemas, assim declaradas pelo órgão competente federal ou estadual; áreas de preservação permanente e reserva legal. Seguindo o intuito de evitar a subutilização, o Estatuto da Cidade dispôs sobre a possibilidade de progressividade no tempo do IPTU através da majoração da alíquota.

De maneira inversa, pode também ser concedida isenção do IPTU sobre áreas de interesse ambiental. Nesse sentido, o Município de Porto Alegre, com base Decreto 14.265/2003, que disciplinou sobre a concessão de incentivos para áreas de preservação ambiental no Município, através da Secretaria Municipal de Meio Ambiente, já firmou alguns termos de compromisso concedendo isenção de IPTU nas referidas áreas. Esse termo estabelece a manutenção, a preservação e a proteção da área. O proprietário compromete-se a comunicar suspeitas de vandalismo e a sinalizar a área com placas informando área de interesse ambiental.

Assim, quanto ao IPTU, a função extrafiscal socioambiental a ser cumprida pelo proprietário do imóvel urbano nesse imposto exprime o dever de utilização da propriedade, embora de forma privada, em proveito de toda sociedade, uma vez que a justa titularidade de tal direito depende do equilíbrio entre o interesse individual e o interesse da coletividade, caracterizando a função social a ser cumprida. De outra parte, essa mesma obrigação que se estende ao proprietário, além de ser social, estabelece uma outra faceta, característica da própria condição humana (do homem como parte integrante do meio ambiente), representada

⁴⁷⁰ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 14. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

pelo dever de proteção e preservação ambiental. Acrescenta Mendonça⁴⁷¹ que a funcionalização da propriedade é envolta de especificidades de natureza social e ambiental, donde falar em perspectiva socioambiental não explicita uma posição de concorrência das duas dimensões da realidade, mas sim de complementaridade das mesmas, afinal, quando as questões ambientais afloram torna-se muito difícil excluir suas repercussões sociais.

Portanto, alguns impostos trazem em sua essência a finalidade extrafiscal ambiental. É o que se verifica com o IPTU e o ITR. Os impostos territoriais são instrumentos de estímulo ao uso adequado e racional dos recursos naturais em vista à preservação ambiental, que, em última consideração, gera bem-estar aos habitantes, conforme consta dos arts.182 e 186, da Constituição. Para o ITR, menciona Fortes⁴⁷² que há determinação constitucional para que suas alíquotas sejam fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, acarretando na eleição infraconstitucional do valor da terra nua (terras sem produção) como base de cálculo e a delimitação de alíquotas crescentes à razão da improdutividade. Para o IPTU, há a previsão do uso das suas alíquotas para influenciar a utilização e a localização do imóvel urbano, viabilizando a concretização do planejamento urbano e do uso sustentável da propriedade.

Com isso, para o IPTU há extrafiscalidade a partir da consideração da cláusula de progressividade. Essa cláusula pode se materializar em razão do aspecto espacial, com base no zoneamento e infra-estrutura da cidade, com observância do princípio da capacidade contributiva, ou através do aspecto temporal, para adequação da propriedade imobiliária aos objetivos do Plano Diretor.

Este aparece como o instrumento básico de adimplemento das políticas públicas idealizadas no Estatuto da Cidade. O referido Plano, conforme ratifica Ribeiro⁴⁷³, tem o condão de pôr em prática as determinações estatutárias, estando aí inclusas as previsões quanto ao meio ambiente. Deve também delimitar as zonas industriais, comerciais, residenciais, criação de parques, praças, áreas de proteção ambiental dentro das cidades além das demais áreas que deve mencionar.

No caso do ITIV, este é empregado com função primordialmente fiscal, entretanto não

⁴⁷¹ MENDONÇA, Francisco. SAU - Sistema Ambiental Urbano: uma abordagem dos problemas socioambientais da cidade. In: MENDONÇA, Francisco (org.). **Impactos socioambientais urbanos**. Curitiba: UFPR, 2004, p. 188.

⁴⁷² FORTES, Fellipe Cianca. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7217. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

⁴⁷³ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 11. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

é impossível torná-lo um instrumento apto a promover um meio ambiente saudável, mediante alíquotas diferenciadas relativas a imóveis que comprovadamente preservem a flora. Ensina-nos Ribeiro⁴⁷⁴ que este tributo, ao lado do IPTU, pode perfeitamente se harmonizar com uma política de proteção ambiental. É que, poderão ser beneficiados, por meio de alíquotas decrescentes ou, até mesmo, isenção deste imposto, aqueles imóveis em que foram realizadas obras de conservação, recuperação ou restauração do patrimônio artístico-cultural ou aqueles em que se preservem, restaurem ou ampliem a sua área de cobertura vegetal. Quem adquirir um imóvel nessas condições arcará com uma carga tributária menor ou mesmo inexistente, dando, por esse aspecto, um incentivo à consciência de proteção ambiental.

No que concerne a promoção de um meio ambiente equilibrado e saudável, o ISS também pode colaborar na conservação ambiental, estabelecendo, por exemplo, nas palavras de Araújo⁴⁷⁵, concessão de incentivos fiscais para aqueles que tenham em sua prestação de serviços, uma preocupação e uma consciência ambiental, através de ações práticas.

Portanto, em boa parte dos impostos, a exemplo de II, IE, IR, IPI, IOF e ITR, eles, sempre que possível, deverão se orientar pela seletividade socioambiental e terão suas alíquotas fixadas em função da responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte. Compreende Souza⁴⁷⁶ que, especificamente sobre o ITR, ele será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a estimular o respeito à função socioambiental da propriedade.

Quanto às taxas, estas são caracterizadas pela exigência decorrente do exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição e, por tais características, prestam-se perfeitamente à finalidade ambiental. A competência para instituição de taxas é comum entre todos os entes federados. Dessa forma, nas conclusões de Jaccoud⁴⁷⁷, poderão as três esferas estabelecer por lei taxas ambientais incidindo inclusive sobre o mesmo contribuinte no âmbito de suas competências, desde que cada uma corresponda efetivamente a uma atividade exercida pelo respectivo ente estatal. Todavia, deve-se salientar os limites constitucionalmente estabelecidos nesse campo, como a cobrança apenas dos montantes

⁴⁷⁴ RIBEIRO, Libanio. **Instrumentos de política tributária municipal com vistas à proteção ambiental**. Dissertação de mestrado, Recife, Universidade Federal do Pernambuco – UFPE, 2009, p. 83.

⁴⁷⁵ ARAÚJO, Cláudia Campos de et al. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Senac, 2003, p. 38.

⁴⁷⁶ SOUZA, James J. Marins de. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 90, p. 73, Jan. 2010.

⁴⁷⁷ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 9. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

correspondentes ao custo da atividade estatal de fiscalização ou de prestação de serviços.

Não há impedimento, assim, para que taxas, sobretudo, no destaque de Sebastião⁴⁷⁸, aquelas exigidas em face do exercício do poder de polícia estatal, em caráter efetivo e específico, sejam utilizadas pelo Poder Público como instrumentos jurídicos indutores de condutas e comportamentos.

Observando a necessidade de conciliação de princípios e coordenando-se pelo critério da proporcionalidade, segundo Oliveira⁴⁷⁹, percebe-se que as taxas ambientais devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes, gerando receitas para o custeio das tarefas administrativas correspondentes. Desta forma, além de induzir o poluidor a buscar alternativas de conduta menos poluidoras visando diminuir o gasto com taxas, estariam elas, possuindo ou não contraprestação como condição de sua existência, permitindo a possibilidade de seu uso para a proteção ambiental.

Com isso, em relação às taxas, esse tipo de tributo é amplamente utilizado no Brasil, no âmbito de competência dos três entes federados, podendo ter como fato gerador alguma variável ambiental. Dessa forma, escreve Jaccoud⁴⁸⁰ que pode-se citar, a título de exemplo, as taxas referentes às atividades de licenciamento e fiscalização ambiental; serviços públicos de limpeza e recuperação ambiental de caráter individual, prestados ou postos à disposição do contribuinte, cujas atividades sejam efetiva ou potencialmente poluidoras; e ainda, taxas relativas à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente e produtos e subprodutos da fauna e da flora.

Em relação à possibilidade de utilização de taxas ambientais, portanto, no entendimento de Ribas⁴⁸¹ são sim passíveis de cobrança tributária aquelas atividades resultantes do custo de licenciamento e fiscalização ambiental, bem como dos serviços públicos de limpeza e recuperação ambiental de caráter individual, equivalentes ao custo de sua realização, prestados ou postos à disposição do contribuinte, cujas atividades sejam efetiva ou potencialmente poluidoras ou relativas à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente e produtos e

⁴⁷⁸ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**: extrafiscalidade e função promocional do direito. Curitiba: Juruá, 2006, p. 168

⁴⁷⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Sistema tributário e proteção ambiental no Brasil e no Japão. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 65.

⁴⁸⁰ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 17. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁴⁸¹ RIBAS, Lígia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 700.

subprodutos da fauna e da flora.

A mesma autora ainda salienta que o custo do serviço prestado pelo exercício do poder de polícia realiza o princípio retributivo, pela equivalência entre o valor da taxa e o custo na prestação do Estado e, por outro lado, o princípio do poluidor pagador, ao se exigir taxa maior do contribuinte que gera mais custo ao poder público. Desse modo, devido aos altos custos dos serviços ambientais, também a taxa induz à busca de alternativas de menor poluição para diminuição do montante da taxa a ser paga.

Acerca da contribuição de melhoria, acredita-se que esta pode ser utilizada na melhora da qualidade de vida atingida pela preservação do meio ambiente. No parecer de Jaccoud⁴⁸², este tributo, além de poder transforma-se em um elemento estimulador da consciência ambiental, atuando em sua finalidade extrafiscal, através de seu caráter arrecadatório poderia viabilizar economicamente, e com justiça fiscal, a efetivação de políticas públicas ambientais, tendo em vista que demais gastos destinados à preservação ambiental podem ser suportados pela receita das contribuições de melhoria obtidos em outras obras, vez que não há vinculação, como ocorrem nos impostos.

Um outro aspecto interessante concernente à contribuição de melhoria especificamente dentro do campo ambiental é que algumas obras públicas urbanas podem não valorizar o imóvel e/ou acabam desvalorizando-o em face de poluição visual, sonora e ambiental proveniente destas obras. Neste caso específico, já se fala em contribuição negativa, através da qual o Estado indeniza o particular em virtude de prejuízos e desvalorização do imóvel advindos de construções e obras públicas.

Além da educação ambiental, a contribuição de melhoria em si, é um tributo com grande potencial de educação para a cidadania fiscal, uma vez que os contribuintes têm a percepção de que seu pagamento está vinculado ao custo da obra realizada. Nos dizeres de Gomide⁴⁸³, o tributo em questão é considerado um tributo justo, pela ideia de que o contribuinte estará pagando por uma valorização que seu imóvel obteve, e que não seria justo que o resto da população arcasse com os custos dessa obra.

Embora se apresentem como importantes instrumentos para a finalidade ambiental, até os dias atuais as contribuições de melhoria não têm sido de grande utilidade e popularidade.

⁴⁸² JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 11. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁴⁸³ GOMIDE, Tainá Rodrigues. **A aplicabilidade da contribuição de melhoria pela administração pública municipal**. Dissertação de mestrado, Viçosa, Universidade Federal de Viçosa, 2009, p. 61.

Oliveira⁴⁸⁴ aponta que há poucos exemplos como no Município do Rio de Janeiro, o qual, através da Lei nº 1.364/98, previu a possibilidade de instituição de contribuição de melhoria incidente sobre determinados imóveis valorizados por obras públicas, tais como arborização de ruas e praças, construção ou ampliação de parques, proteção contra erosão, aterros e outras obras de embelezamento, incluída a hipótese e execução de projeto de tratamento paisagístico, em que o custo de obras de cunho ambiental é rateado entre os proprietários de imóveis que, conseqüentemente, tenham sido valorizados.

Ainda no tocante às contribuições, dentro do tema da fiscalidade tributária-ambiental deve-se ressaltar a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) de cunho ambiental como um importante instrumento para a concretização do desenvolvimento sustentável. Para Fortes⁴⁸⁵, a CIDE, embora não tenha o condão de direcionar diretamente a ação do contribuinte com base em fiscalidade ou extrafiscalidade nos termos ora propostos, o produto da sua arrecadação representa um importante instrumento para a proteção ambiental, visto tratar-se de tributo próprio para custear a intervenção do Estado sobre o domínio econômico.

Assim, a CIDE, uma espécie de contribuição especial, embora seja objeto de grande divergência doutrinária quanto à sua natureza de tributo ou instrumento de atuação na área econômica, apresenta-se, nas palavras de Jaccoud⁴⁸⁶, particularmente adequada à tributação ambientalmente orientada como devido à sua característica de exigibilidade somente em determinado âmbito econômico e a finalidade re-orientadora de comportamentos através da internalização de custos ambientais. Considerando que a competência para instituição deste tipo de contribuição foi atribuída à União e está vinculada a uma finalidade, qual seja, a regulação econômica, sempre que tal ente federativo pretender intervir no domínio econômico, implementando uma das suas finalidades, poderá graduar essa intervenção de acordo com a utilização ou degradação dos recursos ambientais. Essa intervenção obviamente atenderá às reais necessidades de desenvolvimento e incremento de atividades econômicas e comerciais; fatores geográficos, de maneira a diferenciar a aplicação de acordo com as regiões e suas atividades produtivas, diferentes grupos sociais, dentre outros aspectos.

No caso da CIDE combustível, há uma projeção de tutela ao meio ambiente, pois um

⁴⁸⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Sistema tributário e proteção ambiental no Brasil e no Japão. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 65.

⁴⁸⁵ FORTES, Fellipe Cianca. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7218. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

⁴⁸⁶ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 12. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

dos objetivos específicos dela é para formação de fundo, para financiar projetos de minimização dos impactos ambientais da queima de combustível na atmosfera. Tentando, assim, resguardar, mesmo que embrionariamente, das consequências danosas do efeito estufa.

Ainda acerca dessa contribuição, acrescenta Ribeiro⁴⁸⁷ que a Constituição de 1988 inovou no cenário brasileiro na área do Direito Ambiental, abrindo novos espaços para as ações de proteção ao meio ambiente e, no que se refere aos direitos e garantias individuais, à organização do Estado, à tributação, e, ainda à ordem econômica e social do País. Referida Constituição não estabeleceu nenhum tributo ambiental específico, embora possibilite no seu texto, condições nas espécies tributárias já existentes, para estabelecer mecanismos e instrumentos de tributação, enfocando o meio ambiente para efeito de preservação a ele dirigida. Deve ser verificado também que não há necessidade de criar novos tributos, e sim, distribuir adequadamente os recursos arrecadados previstos no Sistema Tributário Nacional vigente, como no caso da CIDE combustível. Desta forma, os recursos devem ser aplicados na implementação de políticas públicas em todos os níveis de governo, para oferecer melhores condições para compatibilizar o direito ao desenvolvimento com o direito à proteção do meio ambiente, garantidos constitucionalmente.

Para entendermos a extrafiscalidade ambiental no empréstimo compulsório, precisamos lembrar que a competência para instituí-lo é exclusiva da União. Sua arrecadação está vinculada a duas destinações: para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A destinação dos recursos provenientes dele configura uma flexibilização da regra da não-vinculação dos impostos. A aplicação do empréstimo compulsório a uma tributação ambiental é factível quando, diante de calamidade pública provocada por uma catástrofe natural (terremoto, maremoto, furacão, enchentes ou secas) ou artificial (acidente nuclear), a União, não dispondo de recursos suficientes para enfrentar a situação emergencial, recorre a esse instrumento para minimizar os efeitos de grave dano ambiental. Informa-nos Ribas⁴⁸⁸ que o tributo tomado como empréstimo deve ser restituído posteriormente ao contribuinte. Contudo, dentre todos os tributos, são os impostos que oferecem o mais vasto campo de aplicabilidade na defesa do meio ambiente.

Por fim, percebe-se que as questões atinentes ao reconhecimento de externalidades e

⁴⁸⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 18-19. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁴⁸⁸ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, vol. 54, p. 185, Abr. 2009.

aplicabilidade de normas indutoras com o surgimento do fenômeno da tributação ambiental no Brasil já ganha expressão em diversos tributos, apesar das experiências ainda incipientes frente a diversidade de espécies tributárias previstas em nosso sistema exacional. Contudo, no ponto de vista de Alves⁴⁸⁹, no caso brasileiro, a ação estatal de forma isolada revela-se ainda insuficiente alcançar aos objetivos de tutela ao meio ambiente.

Com efeito, faz-se imperioso que se sejam encontradas outras formas de conscientização coletiva para adoção de condutas adequadas ao ideal de preservação ambiental. Para tanto, os tributos ambientais representam uma saída bastante promissora para concretização desses objetivos. A extrafiscalidade voltada para proteção ambiental pode ser trabalhada tanto na forma inibidora de condutas, como também, na incentivadora, mediante concessões de incentivos fiscais direcionando a sociedade para a referida preservação.

Os tributos como instrumentos extrafiscais, entre eles os que concedem incentivos fiscais, como as isenções, podem ser mecanismos eficientes do ponto de vista adesão do contribuinte, uma vez que as normas incentivadoras trabalham no campo da redução da carga fiscal, permitindo que os custos tributários sejam menores, trazendo uma desoneração para cadeia de produção, circulação e consumo. Assim, essa política tributária serve de estímulo ao desenvolvimento econômico e social, e, de forma especial, estimula a cultura da preservação ambiental. Portanto, a manipulação dos tributos com finalidades extrafiscais revela um grande potencial a ser explorado, pois se executada de forma cuidadosa é uma grande ferramenta para trazer o equilíbrio entre desenvolvimento e preservação ambiental.

À luz de todos esses pontos podemos afirmar que a preocupação com a proteção e preservação do meio ambiente e o compromisso dos Estados com o indeclinável respeito a esse direito fundamental da humanidade têm promovido a mudança de inúmeros paradigmas acerca da relação do homem com o seu meio. Ensina-nos Wanderley Júnior⁴⁹⁰ que a Constituição dispõe que a função social do Estado Brasileiro é alcançar o bem comum que, por sua vez, visa assegurar os direitos fundamentais do homem e, dentre esses, está inserida a defesa, preservação e garantia do meio ambiente ecologicamente equilibrado. A realização do direito ao meio ambiente equilibrado pressupõe a atuação conjunta dos três Poderes Públicos, a fim de garantir que as normas destinadas à proteção e à preservação do meio ambiente sejam efetivamente concretizadas.

⁴⁸⁹ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Monografia de conclusão de curso. Natal: 2012, p. 103.

⁴⁹⁰ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1291-1292. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

O emprego dos tributos com fins extrafiscais constitui importante instrumento para essa tutela, mormente se considerado seu caráter pedagógico na mudança de comportamento dos indivíduos, via estímulo de certos comportamentos que beneficiem o meio ambiente.

6.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO

Após estudarmos a relação entre isenção e limitações à renúncia de receita pública, e normas indutoras, tributação ambiental e externalidades, passemos a análise do objeto de estudo da presente dissertação, a saber, o exame da Lei n. 6.967/96, a qual regulamenta o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) no Estado do Rio Grande do Norte, à luz do planejamento tributário e dos aspectos da tributação ambiental.

Acerca do planejamento tributário, este deve ser assimilado, conforme Gusmão⁴⁹¹, como a liberdade do sujeito passivo para planejar suas atividades econômicas, com o objetivo de redução da carga tributária, além de que esse direito ao planejamento decorre, nos termos da Constituição brasileira, da livre iniciativa, legalidade geral e, nas palavras de Silva⁴⁹², do direito individual à propriedade privada.

No tocante à tributação ambiental, constituem possíveis hipóteses de incidência de tributos ambientais, na dicção de Schoueri⁴⁹³: a exploração dos recursos naturais, conquanto não incidindo sobre a produção, desincentivaria o emprego de tais recursos, ou sua utilização acima de certos níveis, podendo favorecer a reciclagem; a tributação do próprio ciclo produtivo, visando incentivar o emprego de tecnologias menos contaminadoras; a tributação diferenciada dos processos de transformação de matéria prima em mercadoria, conforme a idoneidade para contaminar as reservas de onde se obtêm as primeiras; e, a tributação sobre produtos cuja eliminação pode gerar degradação ambiental.

A tributação ambiental pode ser exercida através de um duplo aspecto: tributação ambiental lato e stricto sensu. Sustenta Jaccoud⁴⁹⁴ que no primeiro, ou seja, amplo, seria uma aplicação especial de tributos já existentes, visando à defesa do meio ambiente, ou sendo, de

⁴⁹¹ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário: a aplicação do princípio da proporcionalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 67, p. 231, Mar. 2006.

⁴⁹² SILVA, Amadeu Braga Batista. Apontamentos sobre as diferentes perspectivas jurídicas acerca do Planejamento Tributário nos Direitos Americano e Brasileiro. **Publicações da Escola da AGU**, vol. 2, ano 3, , n. 13, p. 16, Nov. 2011.

⁴⁹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

⁴⁹⁴ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 7. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

alguma forma, ambientalmente seletivos. Considerando que a carga tributária incidente no Brasil já é considerada muito grande, a criação de novos tributos ou aumento de alíquotas daqueles já existentes poderia gerar certo desconforto e resistência. Desta forma, as possibilidades oferecidas pela tributação ambiental lato sensu mostram-se como importantes opções e alternativas para o modelo fiscal brasileiro na tentativa de preservação do meio ambiente. Já o sentido stricto sensu consistiria na instituição de um novo tributo, a partir de um fato gerador diverso daqueles já tipificados para outros tributos, cobrado em razão do uso do meio ambiente pelos agentes econômicos. Todavia, cabe ressaltar a competência residual da União para instituição de novos tributos, conforme art. 154 da Constituição.

Após a análise de todos os elementos que compõem o fato gerador do IPVA, no terceiro capítulo do presente trabalho, é de notar a ausência, para não dizer indiferença, na legislação potiguar acerca de um tratamento diferenciado, com redução de alíquotas, para veículos menos poluentes.

Trata-se de indiferença ou ignorância mesmo, tendo em vista que, na realidade, conforme Gusmão⁴⁹⁵, esse imposto é também um forte instrumento para a tributação com finalidade extrafiscal. Os veículos que utilizarem combustíveis renováveis podem ser tributados com alíquotas diferenciadas, como já ocorre no Rio de Janeiro.

Assim, um imposto que pode, de fato, ser utilizado para a melhoria das condições ambientais é o IPVA, pois, nos postulados de Ribas⁴⁹⁶, ele pode oferecer uma carga tributária mais reduzida para os automóveis com tecnologia menos poluidora, fundando-se na EC 42/2003. A utilização de impostos, instituídos e cobrados pelo Poder Público, como no caso em tela, adotados sob o aspecto da finalidade extrafiscal, por meio da implementação de políticas públicas tributário-ambientais mais consistentes e responsáveis, que concedam isenções, incentivos ou benefícios fiscais, com variações de alíquotas ou bases de cálculo, sem que haja necessidade de vinculação da arrecadação, desenvolveria a conscientização e a formação de valores sociais, condutas e conhecimentos, voltados a defender e preservar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.

O cerne da discussão nesse trabalho assenta-se, mais especificamente, no inciso IV do art. 8º da Lei n. 6.967/96, regulamentadora do IPVA no Estado do Rio Grande do Norte, pois determina que são isentos desse imposto os veículos rodoviários com mais de 10 anos de fabricação, contados a partir do primeiro mês do exercício seguinte ao do registro em órgão

⁴⁹⁵ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Proteção ambiental e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 66, p. 113, Jan. 2006.

⁴⁹⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, vol. 54, p. 185, Abr. 2009.

de trânsito em território nacional.

Como visto anteriormente, a moderna cláusula de extrafiscalidade, como o último estágio dos instrumentos da atividade financeira estatal, irá produzir normas tributárias indutoras de comportamento, consagrando direitos e valores fundamentais, a exemplo da tutela ao meio ambiente.

As finalidades extrafiscais, no Direito Tributário, não têm poder justificativo em si, a tal ponto que sua menção possa dispensar a adução da justificativa geral para o tratamento desigual entre os contribuintes. Na concepção de Àvila⁴⁹⁷, é preciso, antes de mais nada, que a finalidade extrafiscal seja justificada constitucionalmente.

Porém, conceder um benefício tributário a tais veículos, a partir da consideração da hermenêutica constitucional, é incentivar a manutenção dos mesmos em circulação e contribuir para o aumento da poluição atmosférica e sonora, além dos problemas de trânsito gerados, em virtude do desgaste natural produzido a eles.

Antes de tudo, o objetivo dos benefícios fiscais é, diretamente, um objetivo intervencionista. Acrescenta Moncada⁴⁹⁸ que constituem um exemplo de intervencionismo fiscal. Na realidade o benefício fiscal tem repercussão imediata e direta na atividade econômica dos Poderes Públicos.

Ao mencionar a técnica de interpretação no campo ambiental para análise da referida norma potiguar, lembra Wanderley Júnior⁴⁹⁹ que há que se lançar mão, então, do processo hermenêutico, pelo qual, o intérprete, combinando os diversos meios de interpretação, poderá extrair o correto entendimento da lei, com o propósito de promover sua integração normativa a um conjunto harmônico e coerente de preceitos. Neste contexto, o exacerbado apego ao legalismo pelos aplicadores do Direito e a adoção do modelo de subsunção da norma ao fato concreto mostram-se totalmente insuficientes à implementação de políticas que favoreçam o uso sustentável dos recursos naturais. Posto que a vontade legislativa não decorre do isolamento das emissões estanques, mas da conjugação dos princípios que se completam e que se esclarecem. Parte-se do pressuposto que a lei não existe de forma isolada, e por conta disso não pode ser entendida isoladamente. Desta feita, a par de certo que todos os poderes do Estado estão, precipuamente, constringidos à observância dos cânones constitucionais, superpostos à sua atuação orgânica, o aplicador do Direito deve severa obediência à

⁴⁹⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 65-67.

⁴⁹⁸ MONCADA, Luis Cabral de Oliveira. **Direito econômico**. 3. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2006, p. 442.

⁴⁹⁹ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1289-1290. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

Constituição, como lei hierarquicamente maior, cabendo ao juiz cumprir o ordenamento constitucional, ainda que denegando aplicabilidade à lei infraconstitucional, tendo em vista a realidade social a que se destina.

Assim, no dispositivo em comento da Lei n. 6.967/96 em nada pode ser expressa a extrafiscalidade, pois esta busca a intervenção no domínio econômico para corrigir distorções econômicas e/ou sociais, e não o contrário. Já que a médio e longo prazo há um estímulo e agravamento de um problema ambiental, envolvendo poluição e efeito estufa.

A extrafiscalidade ambiental deve levar em conta os princípios da prevenção e da precaução, ou seja, há de considerar, por exemplo, que numa concessão de incentivo fiscal a parte beneficiária deverá ser induzida a evitar a produção do risco conhecido, assim como não fazer intervenções quando não se tem certeza se atividade trará ou não uma consequência negativa para o meio ambiente. Disserta Maganhini⁵⁰⁰ que, no que se refere à intervenção, a modalidade da extrafiscalidade incentivadora e indutora de comportamentos, através da diminuição da carga tributária, revela-se mais eficaz aos fins pretendidos, pois além de ter obviamente uma adesão maior, ainda estaria se incentivando o desenvolvimento. De outra forma, se houver a majoração da carga tributária sobre usuários e poluidores, poderia desestimular o desenvolvimento.

O posicionamento de desconexão e desalinhamento entre a norma potiguar e os valores extrafiscais é endossado pelo referencial teórico do presente estudo e pela evolução da matéria da proteção ambiental no Brasil e no mundo, vistos nessa pesquisa. Numa tendência contrária até mesmo em relação aos projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional.

Algumas políticas de tributação ambiental têm sido gradativamente desenvolvidas no Brasil. Conforme assinala Wanderley Júnior⁵⁰¹, é o caso: (a) da CIDE prevista no art. 177 da Constituição, que seria o primeiro tributo verde do Brasil, a qual incide sobre o setor de combustíveis, desestimulando o consumo dos combustíveis mais nocivos ao meio ambiente, através de um sistema de tributação graduada, de acordo com os danos ambientais de cada combustível; (b) do IPI Verde dando crédito presumido para zerar a alíquota do imposto na indústria de reciclagem de plástico; e (c) do ICMS ecológico em vários estados. Nesse passo, ao contrário da imposição tributária tradicional, que tem fins puramente ligados ao custeio dos serviços públicos, o denominado tributo extrafiscal também poderia ser utilizado nessa

⁵⁰⁰ MAGANHINI, Thais Bernardes. **Extrafiscalidade ambiental**: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente. Dissertação de mestrado. Marília: 2007. Disponível em: <<http://www.unimar.br>>. Acesso em: 02.06.2013.

⁵⁰¹ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1285. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

ligação entre direito ambiental e direito tributário. Afinal, a extrafiscalidade, além de incentivar ou reprimir determinadas atividades por parte dos agentes econômicos, destina os recursos para fins diversos ao da simples arrecadação para o erário.

Além das experiências mencionadas, observa-se uma certa tendência no aumento da utilização de instrumentos tributários a fim de induzir condutas que promovam, de uma forma ou de outra, a preservação ambiental. Nesse sentido, Jaccoud⁵⁰² destaca que existem alguns projetos de lei em tramitação no Parlamento brasileiro. Visando estimular a utilização de materiais reciclados, o Projeto de Lei nº 3.637/2004 dispõe que as pessoas jurídicas tributadas com base no regime do lucro real que, em seu processo de industrialização, empreguem matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que contenham materiais reciclados poderão pagar o IR com redução equivalente ao coeficiente de aplicação de materiais reciclados. Já no intuito de incitar a aquisição de equipamentos antipoluentes, destaca-se o Projeto de Lei nº 3.955/2004, o qual determina que as empresas industriais e agro-industriais poderão deduzir em dobro, como despesa ou custo operacional, para efeito de apuração do lucro tributável pelo IR, os gastos realizados com a aquisição e instalação, em suas unidades de produção, de equipamentos e aparelhos destinados a evitar a poluição ambiental, não devendo exceder, em cada exercício financeiro, a 15% do lucro líquido.

Poderão ainda as despesas não deduzidas no exercício financeiro, serem transferidas para dedução nos exercícios financeiros seguintes e além disto, ficarão isentos do IPI todas as máquinas, aparelhos, partes, peças e acessórios necessários para a produção destes equipamentos antipoluentes. Tendo em vista a preocupação com os resíduos sólidos e líquidos, o Projeto de Lei nº 3.912/04 prevê a criação do Fundo de Incentivo à Reciclagem de Resíduos Sólidos e Líquidos, cujos recursos advirão da COFINS das empresas fabricantes de produtos que resultam em resíduos sólidos ou líquidos e 50% das multas ambientais federais. Pelo referido Projeto, os recursos arrecadados por esse Fundo serão destinados para programas e políticas públicas de proteção e recuperação ambiental, especialmente no que se refere a projetos de apoio à reciclagem de resíduos poluentes, sendo que, nos dizeres de Jaccoud⁵⁰³, da arrecadação total, 15% será destinado aos Municípios nas mesmas proporções das respectivas participações no ICMS, bem como, garante às empresas recicladoras desconto de ICMS na proporção da matéria-prima reciclada no processo produtivo.

⁵⁰² JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 15-17. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁵⁰³ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 15-17. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

Seguindo a tendência de instituição da figura do “conservador-recebedor”, destinado àqueles que contribuem para a manutenção dos serviços ambientais, o Projeto de Lei nº 4.160/04 prevê a compensação financeira aos pequenos proprietários rurais que mantenham áreas de preservação permanente com cobertura vegetal nativa. Já na intenção de estimular o apoio à entidades sem fins lucrativos que desenvolvam projetos ambientais, destaca-se duas iniciativas: o Projeto de Lei nº 5.162/2005, que faculta às pessoas jurídicas a opção de aplicar parcelas do IR, a título de doação ou patrocínio, no apoio direto a projetos de proteção ao meio ambiente desenvolvido por entidades sem fins lucrativos, limitadas a 5% do imposto devido, e o Projeto de Lei nº 5.974/2005, que dispõe sobre incentivos fiscais para projetos ambientais por meio dos quais as pessoas jurídicas poderão deduzir do IR devido até 40% dos valores efetivamente doados a entidades sem fins lucrativos, para aplicação em projetos destinados a promover o uso sustentável dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente, limitados a 4% do IR devido.

Todavia, neste último caso, embora pertinentes, não se pode olvidar o fato de que quaisquer deduções no IRPF em suas parcelas devidas implica automaticamente na redução do montante destinado a essas aplicações públicas; o que obriga, frente às enormes carências sociais de grande parte da população, imenso cuidado na promoção desse tipo de expediente.

Sobre a variação do IPVA utilizando o critério de combustível, o que nos abre diversas interligações com os conceitos de tutela ao meio ambiente, intervenção estatal no domínio econômico e de extrafiscalidade positiva, realça Nunes⁵⁰⁴ que nesse imposto é ainda maior a possibilidade de utilização da técnica de política ambiental tributária. Automóveis que utilizarem equipamentos ou combustíveis menos poluidores poderão receber incentivos na alíquota ou na base de cálculo do imposto.

Após vermos a tendência legislativa, na forma de projetos de lei em trâmite em nosso Parlamento, sobre a extrafiscalidade ecológica, passemos agora para a análise da norma potiguar de isenção à luz dos documentos ambientais internacionais.

Desde a Declaração de Estocolmo de 1972 já existia uma discussão sobre a relação entre livre iniciativa, tutela ambiental e sustentabilidade; e a exploração econômica à luz da teoria dos direitos humanos, numa linguagem de direitos de terceira dimensão.

Além do debate acerca do bem-estar dos povos, desenvolvimento econômico e dever jurídico estatal; a poluição, esgotamento de recursos insubstituíveis e meio ambiente humano; os problemas ambientais, industrialização e desenvolvimento tecnológico; planejamento,

⁵⁰⁴ NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

administração e controle da utilização dos recursos ambientais pelos Estados e a indenização às vítimas da poluição e de outros danos ambientais que as atividades realizadas causem; e responsabilidade social, políticas públicas e estabelecimento de normas jurídicas para a salvaguarda para as gerações atuais e próximas.

No que se refere a tais políticas, e contestando a norma exacional potiguar, menciona Jaccoud⁵⁰⁵ que, calcada nos princípios do Direito Ambiental, nas diretivas da Ordem Econômica e nos limites e possibilidades do Direito Tributário, a relevância e a urgência do trato das questões ambientais impõe, o mais breve possível, a implantação de uma política de tributação ambiental, traduzida na adoção concertada e planejada de uma série de medidas fiscais, guiada por objetivos pré-estabelecidos, para que, então, possa-se efetivamente afirmar que a preservação ambiental tem a seu favor a utilização de instrumentos fiscais.

Quanto à Agenda 21, a norma potiguar colide diametralmente com a mesma, por ela mencionar diversas questões como um novo padrão de desenvolvimento, aliado ao planejamento para a construção de sociedades sustentáveis; a proteção da atmosfera e o combate à poluição; atividades coordenadas com o desenvolvimento social e econômico, com vistas a evitar impactos adversos sobre este; e prevenção da destruição do ozônio estratosférico e combate da poluição atmosférica transfronteiriça.

Sobre tal documento, Wanderley Júnior⁵⁰⁶ relembra que a Agenda 21 Brasileira é um processo e instrumento de planejamento participativo para o desenvolvimento sustentável e que tem como eixo central a sustentabilidade, compatibilizando a conservação ambiental, a justiça social e o crescimento econômico. A partir de 2003, a Agenda 21 Brasileira não só entrou na fase de implementação assistida pela Comissão de Políticas de Desenvolvimento Sustentável (CPDS), como também foi elevada à condição de Programa do Plano Plurianual, PPA 2004-2007, pelo atual governo; no intuito de garantir a força política e institucional necessária à construção do Brasil Sustentável, estando coadunada com as diretrizes da política ambiental do Governo, transversalidade, desenvolvimento sustentável, fortalecimento do Sisnama e participação social, adotando referenciais importantes como a Carta da Terra.

Há afronta da norma potiguar também quanto à necessidade de controlar as emissões atmosféricas de gases que provocam o efeito estufa e de outros gases e substâncias; fontes de energia sendo usadas de maneira a respeitar a atmosfera, a saúde humana e o meio ambiente

⁵⁰⁵ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 18. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁵⁰⁶ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1280. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

como um todo; e análise dos sistemas de transporte existentes atualmente e que se obtenha projetos e gerenciamento mais eficazes dos sistemas de trânsito e transportes.

No tocante ao Protocolo de Quioto, há incompatibilidade da referida isenção pela discussão nesse documento sobre impedir uma interferência antrópica perigosa no sistema climático; redução das emissões combinadas de gases de efeito estufa; e aprimoramento de políticas como aumento do uso de formas novas e renováveis de energia, de tecnologias de seqüestro de dióxido de carbono e de tecnologias ambientalmente seguras.

Além disso, há desarmonia com relação à regra de redução gradual ou eliminação de imperfeições de mercado, de incentivos fiscais, de isenções tributárias e tarifárias e de subsídios para todos os setores emissores de gases de efeito estufa que sejam contrários ao objetivo da Convenção e aplicação de instrumentos de mercado.

Nesse sentido, é preciso que o meio ambiente seja preservado, não através meramente de uma tributação acentuada e sim com estímulos ou benefícios, entre eles destacando-se aqueles projetos que contemplam planejamentos ambientais que preservem e recuperem o meio ambiente degradado. Conforme Ribeiro⁵⁰⁷, seja qual for o objeto da aplicação da tributação ambiental, a sua regulamentação deverá de ser discutida em profundidade, analisando detalhadamente todos os aspectos econômicos e ambientais pertinentes, de forma que a tributação ambiental seja realmente eficiente e gere os benefícios sociais esperados.

Finalmente, a medida da legislação potiguar é desastrosa pois não se afina com um dos mais recentes pactos sobre a questão ambiental, materializado no Acordo de Copenhague. Isso porque este tutela temas como cortes importantes nas emissões globais, estratégia de desenvolvimento com baixa emissão indispensável para o crescimento sustentável e promoção de ações de mitigação ao dano ambiental.

Exceto veículos elétricos, com uma projeção positiva de proteção ambiental, porém as isenções potiguares para o IPVA ocorrem com outras finalidades, como para fomentar alguma atividade econômica, em decorrência do princípio da isonomia e da capacidade tributária ou, até mesmo sem um motivo plausível como as concedidas para veículos com mais de dez anos de uso. Neste sentido, Alves⁵⁰⁸ ressalta a importância da análise das isenções para veículos rodoviários e buggy com mais de 10 anos de fabricação, fazendo-se um comparativo com as políticas dos países desenvolvidos, assim como alguns Estados brasileiros. Na Europa, alguns

⁵⁰⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 18-19. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁵⁰⁸ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 88.

países vêm adotando políticas para incentivar ou forçar renovação da frota mediante concessão de benefícios fiscais para aquisição de veículos menos poluentes, assim como restringindo o uso de veículos velhos. Nesse sentido, o governo francês implantou em 2012 um projeto experimental que visa proibir a circulação de carros, motos e caminhões antigos, que emitem maior quantidade de poluentes, nas áreas centrais das maiores cidades do país.

As nações desenvolvidas não apenas vêm isentando dos tributos os veículos movidos a energias limpas, como também concedem subsídios para incentivar os compradores. No Japão, por exemplo, são isentos os veículos elétricos e híbridos do imposto nacional calculado de acordo com o peso dos veículos. Esse mesmo imposto pode sofrer reduções de 50% a 70% quando os veículos movidos a combustíveis convencionais atinjam ou superem as metas de redução de emissões de poluentes. Em algumas províncias japonesas, os elétricos não pagam o imposto sobre automóveis, que é semelhante ao IPVA brasileiro. Além disso, são concedidos incentivos fiscais para as oficinas que prestem serviços para esses tipos de automóveis. Em Israel, carros com zero de emissão pagam uma alíquota de imposto de 10%. Para os híbridos, ela é de 30% e para os convencionais, de 79%. Os governos da Dinamarca, Grécia e República Tcheca dão isenção nas taxas de registro e de circulação para os veículos elétricos. Já no Reino Unido, não se cobra tarifa de circulação para qualquer carro que emita menos de 100 gramas de carbono por quilômetro rodado. Comparando essas práticas adotadas com a política potiguar para o setor, constata-se que a única isenção que se coaduna a tendência mundial é a que isenta os veículos elétricos do pagamento da taxa sobre a propriedade veicular. Não obstante, essa medida representar uma boa iniciativa, vê-se que não é o bastante para incentivar a adoção desse tipo de meio de transporte menos poluente, já que esse tipo de veículo custa muito caro.

No panorama do combate à poluição no sistema jurídico pátrio, a referida isenção, em que pese a cláusula de capacidade contributiva, pois teoricamente teria acesso a veículos mais antigos os que menos capacidade econômica possuiria, porém essa dispensa de pagamento afronta a norma constitucional. Vejamos, então, os fundamentos para esse posicionamento.

Preambularmente, na extrafiscalidade, o Estado, por meio da base de cálculo e das alíquotas dos tributos que compõem o sistema, onera os bens considerados poluentes, desestimulando o seu consumo e incentivando o agente econômico a buscar alternativas, tais como renovações tecnológicas, meios de produção ambientalmente corretos etc. Na dicção de Fortes⁵⁰⁹, a questão aqui, tal como na fiscalidade, é inferir se o ordenamento jurídico brasileiro

⁵⁰⁹ FORTES, Fellipe Cianca. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7215.

comporta a utilização extrafiscal dos tributos visando à proteção ao meio ambiente considerando-se os princípios tributários e os ambientais, principalmente, os constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia tributária e do poluidor-pagador.

A lógica jurídica e a interpretação da norma constitucional, assim, conferem proteção ao meio ambiente contra ato lesivo ao mesmo. Enquadrando este como um bem jurídico de mais alto relevo, na forma de direito fundamental do tipo difuso.

A renúncia de receita em tela, com isso, não adere às questões constitucionais relacionadas à preservação e conservação ecológica; prevenção contra risco e impacto ambiental; e restrição a produtos, práticas e serviços que possam ser nocivos a esse direito.

Além disso, a norma de isenção em análise desrespeita, dentre outro requisitos, o princípio da igualdade e da isonomia, já que adota tratamento diferenciado a contribuintes ao dispensar do pagamento do IPVA proprietário de veículos com mais de 10 anos de uso, fato que não é plausível para justificar a mitigação desses princípios. Na lição de Alves⁵¹⁰, até mesmo a Constituição do Estado potiguar, seguindo o ideal protetivo fixado na Lei Fundamental, estabelece que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever, inclusive, de harmonizá-lo, racionalmente, com as necessidades do desenvolvimento socioeconômico.

Como os entes políticos integrantes da federação brasileira não podem legislar de forma a afrontar os postulados protetivos do meio ambiente constitucionalmente tutelado e, do mesmo modo, também, estão obrigados a adotar medidas que visem à efetivação dos valores ambientais protegidos a nível constitucional, infere-se, portanto, que a posição do Estado potiguar em relação à tutela jurídica do meio ambiente, no que diz respeito à poluição atmosférica causada pela emissão de gases poluentes oriundos de veículos automotores, vai de encontro aos preceitos tanto da Norma Ápice federal como da estadual. Essas ofensas ocorrem tanto por meio da ação legislativa, ao isentar veículos com mais de 10 anos de fabricação, como via omissão, uma vez que, não adota uma legislação para efetivar os comandos protetivos das causas ambientais.

Há um atentado, assim, à cláusula do direito subjetivo ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, pois há uma imposição, e não mera faculdade, ao Poder Público e à coletividade do dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e vindouras gerações

Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

⁵¹⁰ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 99.

Acerca desse direito subjetivo, acrescenta Ribeiro⁵¹¹ que a vigente Constituição dispõe de várias inovações para que se tenha uma efetiva proteção do meio ambiente, dando importância constitucional ao tema, fazendo com que haja uma maior possibilidade de implementação de medidas de proteção nos diversos âmbitos de governo. Nesse sentido, a questão do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado afirma-se como típico direito de terceira dimensão e se constitui prerrogativa jurídica de titularidade coletiva, refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, a própria coletividade social.

Existe, portanto, uma exposição dos processos ecológicos essenciais e manejo ecológico, dando guarida, ao contrário, a uma atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estimulando bens que emitem mais substâncias que comportam risco para a vida e qualidade de vida das pessoas. Mudaram-se os valores constitucionais de determinar que aquele que explorar recursos ambientais fica obrigado a recuperar o meio degradado.

Acerca dessa cláusula Ferraz⁵¹² assevera que convém ressaltar que a tributação ambiental não seria instrumento de punição da empresa cuja atividade é lícita à luz do comportamento jurídico. Todavia, admitindo-se que certas atividades produtivas causam impacto no meio ambiente, a tributação ambiental buscaria compor o custo sócio-ambiental daquela atividade com a obtenção de receita precipuamente destinada a corrigir aquela agressão ambiental, ao mesmo tempo em que induziria mudanças de comportamento não só pela determinação do Estado que proíbe, mas pela busca da atividade privada por uma solução mais econômica, na re-orientação da atividade empresarial, e, também, na re-orientação na mudança de comportamento dos consumidores sem consciência das externalidades negativas do processo produtivo de certos produtos ou com costumes mal orientados ambientalmente. A princípio, todas as espécies tributárias, a seu modo, podem ser usadas para tal fim. Contudo, a potencial utilização de todas as espécies de tributos para fins ambientais tem sido amplamente debatida na doutrina, não se constituindo questão pacífica, além de ter sua admissibilidade questionada tanto do ponto de vista econômico quanto jurídico.

Na aplicação da norma potiguar, ademais, não se considera que as condutas e

⁵¹¹ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 3. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁵¹² FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 344, 346.

atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores a um sistema de sanções, tendo em vista que pela citada isenção há um prêmio, e não uma punição ou inibição da atividade.

Noutro viés, não perceber a fortíssima presença das diferentes pressões econômicas nas questões relativas ao meio ambiente, significa permitir que elas ajam sem controle e em claro prejuízo ao meio ambiente e à qualidade de vida. Na visão de Antunes⁵¹³, é extremamente necessário que o tratamento econômico das questões ambientais seja feito sem preconceito e abertamente, pois a renúncia em empreender tal abordagem não implica que a problemática econômica se retire das questões referentes ao meio ambiente; ao contrário, implica que a perspectiva econômica se apresente de forma imediatista e, destarte, sem os necessários cuidados ambientais, como tem sido comprovado diariamente. Aliás, o jurista brasileiro não se pode furtar a enfrentar o espinhoso tema das relações entre economia e ambiente, vez que, em sede constitucional, a matéria está plenamente caracterizada como de natureza econômica, embora não se restrinja a isso.

O benefício fiscal em debate, numa projeção da crescente força da teoria de direitos fundamentais, neoconstitucionalismo e pós-positivismo jurídico, atenta contra as modernas normas constitucionais. E não apenas normas, como também diversos princípios, como do desenvolvimento sustentável, prevenção, legislação ambiental eficaz, intervenção obrigatória do Estado e alcança até as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Tais benesses estão em desacordo com princípio do desenvolvimento sustentável, porque não levam em consideração o ideal de preservar ar atmosférico para as atuais e futuras gerações. Deixam de observar o princípio da prevenção, uma vez que mesmo sabendo que a circulação de veículos com mais de 10 anos de uso causa sérios danos à qualidade do ar, o Estado Potiguar não intervém para desestimular a renovação da frota, ao contrário, incentiva essa prática ao isentar os proprietários do pagamento do IPVA. Um ponto a ser destacado por Alves⁵¹⁴ é que tais benesses desrespeitam o princípio do poluidor-pagador, por estar liberando os proprietários de veículos causadores de dano ambiental dos custos relativos às medidas de prevenção e luta contra a poluição, transferindo a toda a coletividade potiguar o ônus de arcar com possíveis medidas que venham a ser adotadas para reverter esses danos ambientais, assim como suportar os malefícios da poluição.

Não aplicam o princípio da legislação ambiental eficaz e o princípio da intervenção

⁵¹³ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental: Uma Abordagem Conceitual**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, p. 201.

⁵¹⁴ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado**. Natal: 2012, p. 104.

obrigatória do Estado, ao não utilizar a extrafiscalidade ambiental ao referido imposto, que como ficou assente neste trabalho tem grande potencial para incentivar condutas ambientais adequadas. Além disso, esse princípio preconiza que as normas ambientais, e os objetivos e as prioridades de gerenciamento deverão refletir o contexto ambiental e de meio ambiente a que se inserem, medidas que o Estado Potiguar não vem praticando. Essas isenções, também, são ilegais por ofensa a lei de responsabilidade fiscal, uma vez que o Estado está renunciando receitas sem atender interesses sociais relevantes, constitucionalmente tutelados que são requisitos para renúncias fiscais. Infringem a Constituição norte-rio-grandense, uma vez que esta veda concessões de incentivos fiscais para produtos potencialmente causadores de poluição ou degradação do meio ambiente.

Pelo ordenamento infraconstitucional, percebemos a lesão às disposições da Lei n. 6.938/81, tendo em vista que a isenção potiguar frustra o objetivo da Política Nacional do Meio Ambiente pela falta de respeito à preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, que visassem assegurar condições ao desenvolvimento socioeconômico, através de ação governamental na manutenção do equilíbrio ecológico, considerando o meio ambiente como um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo; e racionalização do uso do ar.

Sobre essa questão da qualidade ambiental propícia à vida, escreve Silva⁵¹⁵ que o direito à vida, como matriz de todos os demais direitos fundamentais do homem é que há de orientar todas as formas de atuação no campo da tutela do meio ambiente. Cumpre compreender que ele é um fator preponderante, que há de estar acima de quaisquer outras considerações como as de desenvolvimento, como as de respeito ao direito de propriedade, como as da iniciativa privada. Também estes são garantidos no texto constitucional, mas, a toda evidência, não podem primar sobre o direito fundamental à vida, que está em jogo quando se discute a tutela da qualidade do meio ambiente. É que a tutela da qualidade do meio ambiente é instrumental no sentido de que, através dela, o que se protege é um valor maior: a qualidade da vida.

Há ineficácia, também, da norma quando a mesma almeja o planejamento e fiscalização do uso dos recursos ambientais; controle e zoneamento das atividades potencial ou efetivamente poluidoras; acompanhamento do estado da qualidade ambiental; compatibilização do desenvolvimento econômico social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico; estabelecimento de critérios e padrões da qualidade

⁵¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 44.

ambiental e de normas relativas ao uso e manejo de recursos ambientais; formação de uma consciência pública sobre a necessidade do equilíbrio ecológico; e à preservação e restauração dos recursos ambientais com vistas à sua utilização racional e disponibilidade permanente.

Por fim, em matéria de controle das emissões pelo setor de transporte, a norma estadual não se coaduna com as disposições da Lei nº 12.187/2009 que instituiu a Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC), pois por ela as ações dela decorrentes, executadas sob a responsabilidade dos entes políticos e dos órgãos da Administração Pública, deveriam observar os princípios da precaução, da prevenção, da participação cidadã, do desenvolvimento sustentável e o das responsabilidades comuns.

O que não é concretizado com a renúncia de receita, pelo seu efeito indutor inverso, mais especificamente, no setor de transportes. Essa lei ainda determinava que a utilização de instrumentos financeiros e econômicos para promover ações de mitigação e adaptação à mudança do clima são diretrizes dessa Política.

O Estado pode e deve adotar uma política extrafiscal para o setor de transportes, destinada a incentivar ou desincentivar comportamentos em prol da qualidade do ar atmosférico. Isso porque, conforme Alves⁵¹⁶, a extrafiscalidade atua como fomento ou também como desestímulo a setores econômicos e sociais, promovendo conscientização da necessidade da preservação ambiental. Nesse diapasão, o Estado de São Paulo, através da Lei Estadual nº 13.789/09, instituiu a Política Estadual de Mudanças Climáticas (PEMC) que tem por objetivo estabelecer o compromisso do Estado frente ao desafio das mudanças climáticas globais, dispor sobre as condições para as adaptações necessárias aos impactos derivados das mudanças climáticas, bem como contribuir para reduzir ou estabilizar a concentração dos gases de efeito estufa na atmosfera. Para o setor de transporte, estabeleceu-se que as políticas públicas deverão priorizar o transporte sustentável, no sentido de minimizar as emissões de gases de efeito estufa, com adoção de metas para a ampliação da oferta de transporte público, e estímulo ao desenvolvimento, implantação e utilização de meios de transporte menos poluidores; controle e redução de emissões de veículos novos e em circulação; renovação da frota em uso. Para alcançar seus objetivos o Executivo deverá estabelecer preços e tarifas, tributos e outras formas de cobrança por atividades emissoras de gases de efeito estufa.

Depois da confrontação do ordenamento internacional, constitucional e infraconstitucional com a legislação potiguar no que concerne a mencionada isenção, percebe-se o atraso do legislador norte-rio-grandense frente a uma discussão externa e interna já

⁵¹⁶ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 84.

aperfeiçoada, amadurecida e consolidada. Demonstrando, assim, um pensamento retrogrado e alheio a matéria da hodierna tutela ambiental.

Esse distanciamento pôde, inclusive, ser presenciado face à inércia do Poder Público em relação às disposições da Emenda 42/2003. Isso porque após uma década de vigência, porém ainda se não repercutiu qualquer efeito prático de mudança na legislação potiguar, em relação ao imposto em discussão.

Acerca da referida emenda, acrescenta ainda Bernardes⁵¹⁷ que o constituinte indicou a propriedade de veículo automotor como um dos fatos geradores de impostos arrolados no texto constitucional. Ao fazer alusão à propriedade, constatou-se uma fonte de riqueza tributável, passível de receita para o Estado. Obviamente, quanto mais luxuoso e mais caro for o veículo, a presunção de riqueza, ao menos relativa, aumentará. Portanto, com base nesse exemplo e sob o aspecto da capacidade contributiva objetiva, não se pode negar a possibilidade de ocorrer uma tributação maior, seja pela proporcionalidade, seja pela progressividade. O inverso também deverá ser observado, isto é, quanto menos luxuoso e mais barato for o veículo, menor deverá ser a tributação. Não obstante, caso a presunção do legislador não esteja em consonância com a realidade econômica do contribuinte, a capacidade contributiva subjetiva, em seu sentido real e individual, deverá ser aplicada, em busca da igualdade e justiça tributárias.

Dessa forma, a capacidade contributiva objetiva e subjetiva deverá sempre pautar a tributação, pois, quem arca com o pagamento dos tributos são as pessoas e não as coisas. Qualquer tributação que não leve em consideração esse princípio violará a igualdade tributária e, por conseguinte, a justiça. Logo, inócua e equivocada a classificação acima apresentada e encampada pelo STF de tributos pessoais e reais. Com a EC 42/2003, que acrescentou os incisos I e II no parágrafo 6º do art. 156 da Constituição, a possibilidade de se tributar o IPVA com finalidade extrafiscal encontra-se expressa no texto constitucional. Sendo assim, visando atribuir uma função indutora à norma tributária, pode o legislador diferenciar a tributação do IPVA. Contudo, a conduta induzida deve ser prevista pelo Estatuto Básico e atingir as finalidades sociais e públicas derivadas da matriz constitucional. Frise-se que a extrafiscalidade não pode ser utilizada aleatoriamente, mas de forma a assegurar que as alíquotas diferenciadas desse imposto atendam os pressupostos constitucionais que justificam esta quebra à base da isonomia tributária.

⁵¹⁷ BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008, p. 7246. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

Ao lado da discussão acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva, Rosenblatt⁵¹⁸ escreve que o imposto sobre veículos automotores, embora tenha função eminentemente fiscal, poderia se voltar para a proteção do meio ambiente, com a gradação de alíquotas, de maneira a prestigiar os veículos menos poluentes. Gera-se, aqui, o dilema entre dois valores constitucionais: capacidade contributiva e tutela ambiental, os quais devem ser interpretados por ponderação numa possível colisão de direitos.

Resgatando ainda a análise da Emenda n. 42/2003, esta, de fato, possibilitou a fixação de alíquotas diferenciadas para o IPVA em função do tipo e utilização do veículo automotor. Contudo, na lição de Alves⁵¹⁹, a Carta Cidadã não trouxe uma definição para as expressões tipo e utilização, o que tem gerado discussão na doutrina e jurisprudência já que se tratam de conceitos indeterminados, cabendo ao legislador infraconstitucional e ao judiciário dá-lhes o devido alcance. Na prática, tem se adotado a diferenciação de alíquotas em função do tipo de combustível utilizado pelos veículos, assim como, em relação a sua destinação. Alguns Estados colocam alíquotas mais elevadas para os movidos à gasolina e mais baixas quando combustível é álcool ou gás natural. Nessas situações, vê-se que o IPVA pode assumir um papel extrafiscal importante, auxiliando na redução da emissão dos gases poluentes. Isso porque, pode ser trabalhado tanto no campo da oneração de suas alíquotas para veículos que emitem mais poluentes, como também, através da concessão de incentivos fiscais.

Seguindo essa visão, alguns Estados vêm utilizando esse imposto como de forma de incentivar condutas ambientais adequadas ao meio ambiente. Por exemplo, no Estado de Minas Gerais, veículos movidos exclusivamente a álcool têm, desde 2004, uma redução de 30% na base de cálculo dessa exação. Desse modo, essa extrafiscalidade tem como objetivo estimular a utilização de carros que são movidos por um combustível menos poluente, em detrimento dos que usam combustíveis mais poluentes. No Estado do Rio de Janeiro, a lei n.º 2.877, de 1997, concede alíquotas reduzidas de 2% para automóveis movidos a álcool e de 1% para veículos que utilizem gás natural ou energia elétrica. Infere-se, por conseguinte, que essa exação apresenta grande potencial a ser explorada para preservação ambiental, na medida em que promovem mudanças de comportamentos através de sua função extrafiscal.

O supra citado atraso do Parlamento também pode ser visto quando confrontamos com a legislação de outros Estados que não aderiram plenamente a esse sistema de isenção de frota de veículos antigos, em sua maioria, mais poluentes e nocivos ao meio ambiente e à

⁵¹⁸ ROSENBLATT, Paulo. Limitações constitucionais à instituição de contribuição de intervenção ambiental. **Revista de Direito Ambiental**, vol. 36, p. 168, Out. 2004.

⁵¹⁹ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 85.

saúde humana.

Analisando a legislação regulamentadora do IPVA de outras unidades federativas percebemos, preambularmente, uma diversidade de terminologias e regras. A isenção, por vezes, é considerada dispensa ou mesmo mera cláusula de não exigência, contudo produzindo os mesmos efeitos jurídicos, a saber, a dispensa de pagamento de tributo incidente por lei infraconstitucional.

Também há uma diversidade de termos quanto à isenção. Por vezes, a isenção está atrelada a veículo de uso terrestre ou de uso rodoviário. Ou mesmo não está atrelada a determinado tipo de uso.

Ademais, há variedade quanto ao período de contagem da benesse tributária. Podemos elencar, pelo menos, cinco períodos distintos: se o prazo inicia por um critério do ano de fabricação; contado do ano seguinte a data de sua fabricação; por um prazo de uso; a contar do ano de seu primeiro licenciamento no órgão público competente; ou mesmo a partir do primeiro dia do ano civil seguinte ao de sua fabricação.

Além do Rio Grande do Norte, outros cinco Estados também isentam o referido imposto para veículos licenciados a mais de 10 anos, são eles: Amapá, Goiás, Pará, Pernambuco e Roraima. Contudo, a grande maioria, 21 Estados e o Distrito Federal, não segue essa regra atentatória ao meio ambiente.

Acima de 15 anos há isenção no Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rondônia, Sergipe e Tocantins. E com mais de 20 anos há dispensa do pagamento no Distrito Federal, Paraná e Rio Grande do Sul.

Em Santa Catarina há dispensa apenas a veículo terrestre, nacional ou estrangeiro, fabricado até 1984, e em São Paulo o Poder Executivo poderá adotar como base de cálculo para o veículo com mais de 10 anos e até 20 anos de fabricação, valor equivalente a 90% da base de cálculo correspondente à do veículo fabricado no ano imediatamente posterior; e para o veículo com mais de 20 anos de fabricação, a mesma base de cálculo do veículo com 20 anos de fabricação.

Contudo, os Estados que mais se afinam ao discurso internacional e constitucional de tutela ao meio ambiente são Mato Grosso e Minas Gerais, pois na legislação deles não há qualquer tipo de isenção. Além disso, observam-se iniciativas de alguns Estados, como o Rio de Janeiro, para a redução de alíquotas do IPVA sobre veículos movidos a gás natural veicular.

Por outro lado, os combustíveis tradicionais predominam no Estado Potiguar.

Conforme Alves⁵²⁰, um dos motivos para isso é a falta de cuidados com a questão ambiental, já que não existem políticas públicas voltadas para o setor de transporte para torná-lo mais eficiente do ponto de vista ecológico. Estudos, como o Relatório da Qualidade do Ar no Estado de São Paulo, apontam que quanto mais antigos são os veículos automotores maior é a quantidade de emissão de gases nocivos ao meio ambiente.

Esse Relatório da Cetesb⁵²¹, divulgado em 2010, aponta que os veículos leves fabricados em 1990, 2000 e 2010 movidos à gasolina lançam em média 13,30, 0,73 e 0,23 gramas de CO (monóxido de carbono) por quilômetro rodado. Já os fabricados nesse mesmo período quando movidos a etanol, emitem 10,80, 0,63 e 0,51 de CO. Os veículos leves foram considerados prioritários para essa pesquisa devido a sua grande quantidade e intensidade de uso, representando assim um maior problema a ser enfrentado. Esses dados mostram que um veículo movido a gasolina, com 10 anos de fabricação, emite CO cerca de três vezes a mais que outro com menos de dois anos de uso. Com 20 anos de uso esse número sobe para 57 vezes. Já para os veículos movidos a etanol, com 10 anos, a emissão é equivalente a um modelo com até 2 anos, mas com 20 anos, esse número sobe para 21 vezes. Diante desse quadro, infere-se que os veículos automotores potiguares, com mais de 10 anos de uso, se somados juntos, emitem mais gases poluentes que a totalidade dos veículos com menos de 10 anos. Por consequência, se houvesse uma renovação total da frota, retirando-se de circulação os veículos com mais de 10 anos de fabricação haveria uma redução considerável da emissão de gases poluentes, contribuindo de forma significativa para qualidade do ar atmosférico e, por consequência, para redução do efeito estufa.

Segundo dados elaborados pelo Departamento Nacional de Trânsito (DENATRAN)⁵²², em Julho de 2012, a frota nacional emplacada era de 73.699.403 veículos, destes, 31.913.003 tinham mais de 10 anos de uso. No Estado Potiguar nesse mesmo período eram 852.547 veículos, dos quais, 276.620 somam mais 10 anos de utilização. Desse modo, a taxa de veículos com mais de 10 anos, no Brasil corresponde a 43% da frota; já no Rio Grande do Norte, esse percentual equivale a 32%.

Acerca da diversidade de alíquotas para o IPVA, escreve Wanderley Júnior⁵²³ que obedecendo ao interesse social, a propriedade, sobre a qual incide o princípio da função

⁵²⁰ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecológicamente Equilibrado**. Natal: 2012, p. 90.

⁵²¹ CETESB. Companhia Ambiental do Estado de São Paulo. **Relatório da Qualidade do Ar no Estado de São Paulo** (2010), São Paulo, 2010. Disponível em <<http://www.cetesb.sp.gov.br>>. Acesso em: 02.06.2013.

⁵²² DENATRAN. **Frota**. Disponível em: <<http://www.denatran.gov.br/frota.htm>>. Acesso em: 02.06.2013.

⁵²³ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1285-1286. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

social, é um excelente contexto para a tributação ambiental. Exemplo disto denota a instituição do IPVA, no Estado de Minas Gerais e em outros estados da Federação, o qual pode sofrer graduações em sua alíquota de acordo com o grau de poluição que o automóvel produz. Com efeito, a extrafiscalidade atua como meio de fomento ou desestímulo às atividades beneficentes ou não à sociedade, uma vez que atinge fins diversos, abrangendo os setores da economia, comércio, política, cultura e, por óbvio, de proteção aos recursos naturais; promovendo, assim, uma conscientização geral por parte de todos os entes envolvidos no processo de cidadania. Revela-se a importância do caráter extrafiscal do tributo, como relevante ferramenta de proteção e preservação ambiental, na medida em que promove a mudança de comportamento dos indivíduos, por meio de incentivos econômicos, tais como alíquotas diferenciadas de impostos.

Todavia, no Brasil, as iniciativas em tributação ambiental são incipientes. Em São Paulo foi assinado o Decreto Estadual nº 58.093 de 2012 que estabelece um programa de incentivo à renovação da frota e reciclagem de caminhões, com incentivos financeiros para que os proprietários de veículos com 30 anos ou mais de uso que adquirirem caminhões novos, que atendem as condições de emissão de poluentes locais e com ganhos importantes no consumo de combustível e de emissão de CO². No Estado de Minas Gerais, a base de cálculo do IPVA, para carros usados é o preço médio praticado no mercado, no final do exercício anterior ao da cobrança, divulgado pela Secretaria de Estado de Fazenda, pesquisados em publicações especializadas e, subsidiariamente, na rede revendedora. Essa cotação é realizada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômica. Assim, endossa Alves⁵²⁴ que esse Estado não concede isenções para veículos usados, sendo as alíquotas progressivas de acordo com o valor de mercado. Essas medidas são de suma importância para redução das emissões de gases poluentes na atmosfera, pois, conforme vimos, esses automóveis com muitos anos de uso emitem um percentual bastante elevado quando comparado com outros de fabricação mais recente.

Sobre a experiência fluminense, acrescenta Souza Filho⁵²⁵ que o IPVA pode ser usado na proteção do meio ambiente, por meio da gradação de alíquotas, de maneira a prestigiar os veículos menos poluentes. Consiste em reduzir a alíquota do imposto aplicada nos carros de passeio ou camionetas que não utilizam gasolina ou diesel, como a lei do Estado do Rio de Janeiro que reduz de 4% para 3% a alíquota desse imposto para todos os carros que utilizam a

⁵²⁴ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 89.

⁵²⁵ SOUZA FILHO, Vano Sérgio Reis de. Tributação ambiental: a possibilidade da cobrança de tributos visando à defesa do meio ambiente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 103, p. 321, Mar. 2012.

tecnologia flex, bem como leis que reduzem em até 75% desse tributo para os veículos movidos a gás natural veicular em diversos estados da federação.

Acerca da redução de percentual na interessante experiência do Estado do Rio de Janeiro, Santana⁵²⁶ lembra-nos que existem vários exemplos de extrafiscalidade ambiental no Brasil, que, utilizando o sentido seletivo, gradua diferentemente os tributos tradicionais sobre bens e serviços sob o ponto de vista da proteção do meio ambiente, visando incentivar atividades, processos produtivos e consumo ecologicamente sustentáveis, entre os quais podemos destacar a redução do IPVA para veículos a álcool de 3% para 2% no Rio de Janeiro, por meio da Lei n. 2.877/97.

No tocante a essa seletividade, o Estatuto Básico é minucioso ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional. O referido Sistema, por sua vez, demonstra os artigos pertinentes que limitam as ações de ordem econômica. Isto porque, entre os tributos existentes, pouquíssimo se prevê qualquer forma de tributação mais expressiva sobre atividades destruidoras do meio ambiente. Ou ainda, agressivas aos recursos naturais não-renováveis. Neste ponto, para Ribeiro⁵²⁷, constata-se que alguns tributos têm incidências aleatórias sobre situações que podem ensejar o desenvolvimento de atividades econômicas com conseqüências ambientais. Desta forma a seletividade de alíquota nos tributos sobre circulação, produção e consumo, deveria ser não somente em função de sua essencialidade, mas também, em consonância com as disposições constitucionais ambientais, em razão da degradação do meio ambiente, da retirada de recursos não-renováveis ou mesmo do tempo de duração do produto.

A Constituição conferiu, assim, a competência para instituir o IPVA, segundo a possibilidade de fixação de alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização. De acordo com Wanderley Júnior⁵²⁸, desde a regulamentação do IPVA, as normas atinentes a esse imposto vêm sofrendo paulatinamente alterações, de forma a adequarem-se às finalidades que ditaram a sua instituição, sobretudo no que diz respeito ao caráter extrafiscal. Nesse passo, mister ressaltar a inovação trazida pela Lei n.º 12.735/97 de Minas Gerais, ao prever a redução em 30% da base cálculo do veículo automotor movido a álcool, visando à garantia do meio ambiente economicamente equilibrado, tal e qual previsto na Constituição.

⁵²⁶ SANTANA, Heron José de. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. **Revista de Direito Ambiental**, vol. 33, p. 9, Jan. 2004.

⁵²⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 6. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁵²⁸ WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007, p. 1286-1287. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

De acordo com o Anuário Estatístico 2011, com um total de veículos registrados de quase 800.000, sendo mais de 300.000 automóveis, mais de 200.000 motocicletas, mais de 35.000 caminhonetes, mais de 35.000 caminhonetes, mais de 24.000 caminhões, 5.000 ônibus e 55.000 classificados como "outros", e contando com 167 Municípios e uma população de mais de 3.000.000 de pessoas, porém, o Rio Grande do Norte não é um modelo de políticas públicas sustentáveis.

Nem exemplo de tutela ambiental, tendo em vista que incentivar a manutenção de veículos antigos é expor o meio ambiente a degradação e maior grau de poluição. É perceptível, assim, o andar contrário do governo potiguar em relação ao moderno ordenamento jurídico internacional e às disposições constitucionais e da legislação infraconstitucional vigente.

Exemplo bastante próximo da norma de isenção do pagamento do IPVA a proprietários de automóveis com mais de 10 anos de fabricação é o art. 182 da Constituição do Estado de Santa Catarina que dispensava o estudo prévio de impacto ambiental para as áreas de reflorestamento o qual o STF⁵²⁹ declarou inconstitucional, nos seguintes termos:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 182, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. ESTUDO DE IMPACTO AMBIENTAL. CONTRAIEDADE AO ARTIGO 225, § 1º, IV, DA CARTA DA REPUBLICA. A norma impugnada, ao dispensar a elaboração de estudo prévio de impacto ambiental no caso de áreas de florestamento ou reflorestamento para fins empresariais, cria exceção incompatível com o disposto no mencionado inciso IV do § 1º do artigo 225 da Constituição Federal. Ação julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade do dispositivo constitucional catarinense sob enfoque.

Quanto à norma potiguar, há até mesmo um desrespeito às modernas discussões legislativas nacionais, pois estão em trâmite no Parlamento brasileiro inúmeros projetos de lei versando sobre a criação de tributos ambientais.

Diversas propostas sobre a implantação de tributos ambientais no Brasil estão em discussão no Congresso Nacional, com vistas à reforma constitucional tributária. Assim, vale destacar, nas palavras de Ribeiro⁵³⁰, a implantação do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) seletivo. Referido tributo tem sua aplicação relacionada ao nível de degradação do agente econômico e incidirá somente sobre bens e serviços. Eliminando, assim, a possibilidade de atuar, quando possível, diretamente nas fontes de degradação, tais como emissões de

⁵²⁹ Supremo Tribunal Federal. **ADI 1086 MC / SC**. Relator: Min. Ilmar Galvão Julgamento em: 09/08/2001. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 10/08/2001. p. 00002, Ement Vol. 02038-01. p. 00083. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 20.08.2012.

⁵³⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 6-7. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

poluentes ou final de recursos naturais. Por outro lado, sua alíquota pode ser seletiva sobre alguns bens e serviços que estão associados a danos ambientais. Há proposta de estabelecer a tributação ambiental através da cobrança de taxas, que algumas vezes poderá conflitar com outros tributos, vez que as bases que se pretende tributar certos bens e serviços. A contribuição de intervenção ambiental de competência da União é uma outra proposta de criação de um tributo com cunho ambiental. Esta contribuição tem a proposta de ter fatos geradores diferenciados em razão do grau de utilização ou degradação dos recursos ambientais ou da capacidade de assimilação do meio ambiente.

A maioria das propostas de implantação de tributos ambientais está proporcionando a concentração desses tributos na competência federal. Pode com isso, centralizar o poder de controle de fiscalização e arrecadação dessa receita. No entanto, poderão ser atribuídas competências tributárias ambientais aos estados e municípios, já que os ditames constitucionais exaltam no sentido da responsabilidade de todos os entes do governo quanto às questões ambientais. Deve ser salientado que não há necessidade de criar novos tributos, e sim, como distribuir os recursos arrecadados previstos no Sistema Tributário Nacional vigente, aplicados à implementação de políticas públicas em todos os níveis de governo que devem oferecer condições de compatibilizar o direito ao desenvolvimento com a proteção do direito ambiental, sendo ambos direitos garantidos constitucionalmente.

A tendência dessas propostas legislativas alcança desde o aperfeiçoamento da noção do IVA, às taxas de serviços públicos e de poder de polícia, seletividade do IPI, até a CIDE, a qual como outrora já comentado, deve possuir na lei instituidora uma ingerência específica.

Considerando essa tendência legislativa, é possível também mencionar experiências exitosas nessa área quando, a partir do mandamento constitucional, Estados, como o do Paraná, prevêm, na matéria legislativa, que na distribuição de $\frac{1}{4}$ dos 25% de repasses diretos do ICMS aos seus Municípios, a tutela ao meio ambiente será considerada, muito além dos tradicionais critérios de tamanho espacial do Município e dimensão demográfica no cálculo do número populacional.

Nesse sentido, o exemplo de tributação ambientalmente orientada mais considerável no Brasil é o ICMS ecológico. Concebido no Paraná em 1991, hoje o ICMS ecológico é adotado nos do Amapá, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pernambuco, São Paulo, Rio Grande do Sul, Rondônia, Tocantins, havendo ainda projetos de lei para sua adoção nos Estados de Santa Catarina, Rio de Janeiro e Pará. Menciona Jaccoud⁵³¹ que o

⁵³¹ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 14-15. Disponível em:

ICMS ecológico não é uma nova modalidade de tributo ou espécie de ICMS, e sim, um critério de redistribuição aos Municípios dos recursos arrecadados por esse imposto, tendo por base parâmetros sociais e ambientais, observados os limites constitucionais de distribuição de receitas tributárias e os critérios técnicos definidos em lei. Dessa forma, apresenta-se como uma maior destinação de parcela do que foi arrecadado com o ICMS aos Municípios que estejam mais bem adequados aos níveis de preservação ambiental e de melhoria de qualidade de vida, como, saneamento básico, sistemas de tratamento ou disposição final de resíduos sólidos ou esgotos sanitários, conservação de nascentes, existência de unidades de conservação, dentre outros. Nesse sentido, com a adoção do ICMS ecológico, Estados como Paraná, São Paulo e Minas Gerais apresentaram resultados significativos em relação à preservação ambiental.

Ao se instituir esse imposto ecológico gerou-se entre as Prefeituras uma verdadeira corrida, concorrência e disputa por preservação ambiental, já que os critérios para maior repasse passam, dentre outros, pela consideração da quantidade de unidades de conservação, saneamento ou mesmo tratamento de resíduos sólidos, como a existência de programas de coleta seletiva.

Assim, essa é a realidade do atual sistema jurídico brasileiro e também das propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional com a possibilidade de inclusão da matéria da proteção ambiental nas relações entre Fisco e contribuinte, no que concerne a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Porém, a reforma tributária ambiental, no Brasil, ainda é incipiente. O único esboço consiste na instituição da Cide-combustíveis, motivada mais pela criação de um ambiente fiscal mais favorável à difusão do consumo do álcool carburante do que pela preocupação com a necessidade de diminuir a emissão de gases poluentes. Não obstante, no assinalar de Souza Filho⁵³², a PEC 353/2009 institui instrumentos econômicos para aprimorar a gestão ambiental e propõe uma verdadeira reforma tributária ambiental. A PEC 353/2009 contempla as linhas fundamentais propostas por membros do Ministério Público Federal e dos Estados que compõem a Amazônia Legal, que consistem na introdução da extrafiscalidade ambiental em todos os impostos e contribuições, criação de imunidades tributárias em favor de bens e serviços ambientalmente favoráveis e repartição das receitas tributárias em razão de critérios ambientais. Para tanto, prevê, por exemplo, que o IPVA deverá ter alíquotas diferenciadas em

<http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁵³² SOUZA FILHO, Vano Sérgio Reis de. Tributação ambiental: a possibilidade da cobrança de tributos visando à defesa do meio ambiente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 103, p. 321, Mar. 2012.

função do consumo energético e da emissão de gases poluentes por veículo. Assim, há uma permissão da cobrança de alíquotas diferenciadas desse imposto, de acordo com o impacto ambiental do veículo.

Por outro lado, de acordo com a Cetesb⁵³³, a proteção ambiental, e temas adjacentes como aquecimento global e gases causadores do efeito estufa, está no centro das discussões da comunidade internacional na atualidade. A queima de combustíveis fósseis está entre as maiores causas da poluição atmosférica por dióxido de carbono. Segundo dados do 1º Inventário Nacional de Emissões Atmosféricas por Veículos Automotores Rodoviários⁵³⁴, em 2009 o setor de transporte emitiu quase 170 milhões de toneladas de CO². As estimativas para 2020 são ainda mais alarmantes, quando o setor de transporte rodoviário poderá emitir cerca de 60% a mais do que em 2009, alcançando cerca de 270 milhões de toneladas de CO². Quanto à participação dos tipos de combustíveis, esse relatório mostra que do total de emissões do setor de transporte rodoviário em 2009, 53% veio da queima de óleo diesel de origem fóssil, 2% do biodiesel, 26% da gasolina, 17% do etanol e 2% do GNV. Para 2020, as estimativas das emissões de CO² poderão ser: 49% originadas da queima de diesel fóssil, 21% da gasolina, 3% do GNV, 24% do etanol e 2% do biodiesel. No setor de transportes, os gases do efeito estufa são representados por 96,9% de CO², sendo principal gás gerador do efeito; o N₂O (óxido nitroso) representa pouco mais de 2,4% das emissões e o CH₄ (metano), 0,7%.

Partimos, então, da premissa de que as autoridades governamentais vêm tentando encontrar soluções, pelo menos jurídicas, para reduzir a níveis aceitáveis a emissões desses gases, principalmente do dióxido de carbono, principal responsável pelo fenômeno do aquecimento global. Para Alves⁵³⁵, o Brasil, como signatário do Protocolo de Kyoto, comprometeu-se a cumprir metas de redução de suas emissões de gases poluentes que afetam o aquecimento natural do planeta, como meio de proteção ambiental e desenvolvimento sustentável. Esse protocolo prevê que os países signatários estão obrigados a implementar políticas para promoção da redução do dióxido de carbono a níveis aceitáveis. Dessa forma, é dever da Administração a implementação de políticas públicas que tornem o sistema de transporte mais eficientes e menos poluentes, bem como incentivar a adoção de meios de transporte que cause menos impactos à atmosfera.

⁵³³ CETESB. Companhia Ambiental do Estado de São Paulo. **1º Inventário de emissões antrópicas de gases de efeito estufa diretos e indiretos do Estado de São Paulo**. 2. ed. São Paulo, 2011. Disponível em <<http://www.cetesb.sp.gov.br>>. Acesso em 02.06.2013.

⁵³⁴ MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **1º Inventário Nacional de Emissões Atmosféricas por Veículos Automotores Rodoviários**. Relatório final. Disponível em: <http://www.mma.gov.br>> Acesso em: 02.06.2013.

⁵³⁵ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 83.

Em que pese sua finalidade precípua ser a redução da dependência brasileira de petróleo, contudo, na observação de Jaccoud⁵³⁶, outra questão que merece destaque é que o Decreto n.º 755/93, que estabeleceu diferentes alíquotas do IPI para veículos movidos à gasolina e a álcool, estimulou a produção de álcool e acabou contribuindo como um mecanismo de diminuição da poluição do ar das cidades.

Em todos os sentidos e sob a ótica de todos os doutrinadores, o posicionamento do legislador potiguar é extremamente criticável, estando à margem das aspirações do bem comum e da tutela ao meio ambiente. Para Sousa⁵³⁷, o IPVA na legislação de todos os Estados deveria ter alíquotas diferenciadas em função do consumo energético e da emissão de gases poluentes por veículo.

Esse imposto, assim, tem importantes funções a serem utilizadas no campo da preservação ambiental, revelando um grande potencial para condicionar os proprietários de veículos automotores a adotarem medidas que reduzam a emissão de gases poluentes na atmosfera. No parecer de Alves⁵³⁸, no que concerne às isenções concedidas para o IPVA, efetuadas pelo Estado do Rio Grande do Norte, chegou-se a conclusão que as concedidas para os veículos com mais de 10 anos de fabricação são flagrantemente inconstitucionais. Essas isenções violam a ordem constitucional brasileira por ofensa a vários princípios do direito ambiental, amplamente reconhecidos pela doutrina e jurisprudência, assim como, por irem de encontro aos preceitos da responsabilidade fiscal e desrespeitarem os preceitos da Lei Maior.

Nesse prisma, o IPVA pode e deve ser usado como incentivador da proteção do meio ambiente sem descuidar-se do desenvolvimento econômico, através da adoção de uma tributação pró-ambiente, fomentando, assim, o desejado desenvolvimento sustentável. Todavia, movida pela cupidez ou pela ignorância, a Administração Pública estadual tem se descuidado de cumprir sua obrigação de tutelar o equilíbrio ambiental, omitindo-se quanto ao implemento de iniciativas políticas e tributárias capazes de incluir a sustentabilidade como estratégia fundamental. Desta feita, convencidos de que as questões que envolvem a humanidade, faz-se premente a sinergia entre o direito tributário e o estímulo à utilização de veículos pouco poluidores, como ferramenta de auxílio à preservação ambiental.

⁵³⁶ JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006, p. 13. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

⁵³⁷ SOUZA, James J. Marins de. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 90, p. 73, Jan. 2010.

⁵³⁸ ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade**: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado. Natal: 2012, p. 103.

7 CONCLUSÃO

Através do presente estudo pudemos perceber que existe uma relação inversamente proporcional da tributação com a economia. Isso porque sempre que a carga exacional é majorada a economia tende a se retrair. E, num processo inverso, com a diminuição dos impostos a economia se aquece. Tal processo se insere dentro das modalidades de intervenção estatal no domínio econômico.

Ademais, esse estudo culminou na identificação da moderna fase dos povos livres, a qual demanda necessariamente uma aprovação por parâmetros constitucionais para a manipulação da exação. Assim, há a necessidade de chancela do povo para a mobilidade da carga tributária, especialmente para instituição de novo tributo ou sua majoração.

Em regimes de democracia indireta, são os representantes do povo no Poder que decidem, por meio de leis em sentido estrito, os negócios públicos. Há, portanto, na atualidade uma linguagem de legalidade e isonomia a fim de que se desenvolva a ação fiscal.

Já na perspectiva da distribuição das competências exacionais, as limitações ao poder de tributar, concentradas, principalmente, no art. 150 da Constituição, foram assimiladas como um verdadeiro Código de Defesa do Contribuinte, a fim de restringir a atuação estatal no exercício do jus imperi em matéria de fiscalidade.

Essa matéria é de cunho constitucional, tendo em vista que as modernas Constituições possuem como mister tanto dispor sobre normas de organização da estrutura estatal como também restringir o seu poder por meio da normas assecuratórias dos direitos e garantias fundamentais, as quais englobam as referidas limitações ao poder exacional, por meio dos princípios e imunidades tributárias.

A partir da exata compreensão de competência exacional, reconheceu-se a definição de tributo como 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.

Com o entendimento acerca desse conceito e natureza jurídica das espécies tributárias, compreendeu-se a classificação dos tributos e o enquadramento da extrafiscalidade nesse universo. Assim, a referida classificação se dá de fato em quatro vertentes, a saber: autoridade impositiva, exclusividade de imposição, benefícios ao sujeito passivo e fins pretendidos. Na última localizaram-se os tributos extrafiscais como os de fim não arrecadatórios, os quais buscam a intervenção econômica para corrigir distorções econômicas

e/ou sociais.

Iniciada após a metade do século XX e vivida até os dias atuais, a extrafiscalidade articula o tributo, que historicamente foi utilizado com função fiscal a fim de fazer frente à despesa pública, para objetivos não arrecadatários, constituindo numa ferramenta hodierna de que dispõe a Administração na atividade financeira para promover o efeito indutor.

Nesse sentido, antes a exação era utilizada apenas para arrecadação de riquezas financeiras, agora com a extrafiscalidade, a arrecadação deixa de ser objetivo primordial, sendo mero efeito ou consequência produzida.

À luz desses institutos, compreendeu-se o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) como um tributo trazido na Constituição de 1988 com essa natureza jurídica em substituição a antiga taxa rodoviária única, a qual pertencia a alçada federal. O objetivo dessa alteração foi de trazer um reforço pecuniário os cofres estaduais frente aos novos encargos e desafios trazidos para essa esfera de governo na norma constitucional.

Com a compreensão dos fundamentos do IPVA, constatou-se a relação entre meio ambiente, poluição e tutela jurídica, tendo por base que o primeiro corresponde a um 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.

Já com a análise da referida relação à luz dos principais pactos internacionais e da previsão no ordenamento jurídico brasileiro em matéria de combate à poluição, concluiu-se que a Constituição de 1988 foi a primeira a destinar um capítulo próprio ao meio ambiente, pois nela se encontram diversas normas e princípios que irão salva-guardar esse direito fundamental de terceira dimensão.

Buscando trazer resposta à problemática da isenção do IPVA sob o prisma ambiental, a partir da análise das normas que regem a renúncia de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal e pelos fundamentos jurídicos e ambientais exaustivamente abordados no último capítulo, constatou-se a inconstitucionalidade da Lei n. 6.967/96, a qual regulamenta o IPVA no Estado do Rio Grande do Norte, em virtude da mesma determinar que são isentos desse imposto os veículos com mais de 10 anos de fabricação.

Como visto, a moderna cláusula de extrafiscalidade, como o último estágio dos instrumentos da atividade financeira estatal, irá produzir normas tributárias indutoras de comportamento, consagrando direitos e valores fundamentais, a exemplo da tutela ao meio ambiente, e não o contrário.

Nesse ponto é que se percebe a relação intrínseca entre os ramos do Direito Público, especialmente por um processo de constitucionalização do Direito, onde o Direito Ambiental

irá produzir um conjunto de princípios e valores que irão representar valores fundamentais que irão influenciar o universo do Direito Tributário. Assim, é possível afirmar que na atualidade há um dever jurídico por parte do Poder Público em fazer a relação entre esses dois ramos. Relação esta expressa por meio da extrafiscalidade positiva.

Assim, conceder um benefício tributário aos mencionados veículos é incentivar a manutenção dos mesmos em circulação e contribuir para o aumento da poluição atmosférica e sonora, além dos problemas de trânsito gerados, em virtude do desgaste natural de tais bens.

Nessa norma potiguar em nada pode ser expressa a extrafiscalidade, pois esta busca a intervenção no domínio econômico para corrigir distorções econômicas e/ou sociais, e não o inverso. Isso porque a médio e longo prazo há o estímulo de agravamento de um problema ambiental, envolvendo poluição e efeito estufa.

Além disso, vimos que esse posicionamento é endossado pela evolução da matéria da proteção ambiental no Brasil e no mundo, numa tendência contrária até mesmo em relação aos projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional.

Em que pese a cláusula de capacidade contributiva, pois teoricamente teria acesso a veículos mais antigos os que menos capacidade econômica possuiria, porém essa dispensa de pagamento constitui uma afronta aos bens jurídicos tutelados pela norma ambiental. Já que esta prevê que a poluição abrange a degradação da qualidade ambiental resultante de atividades que direta ou indiretamente prejudiquem a saúde, a segurança e o bem-estar da população; criem condições adversas às atividades sociais e econômicas; ou lancem matérias em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos.

Essa isenção também caminha em sentido oposto e torna inútil uma discussão sobre padrões nacionais de controle da poluição por veículos automotores; estabelecimento de padrões de qualidade ambiental; avaliação de impactos ambientais; licenciamento e revisão de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras.

Essa renúncia fiscal desconfigura a linguagem de tutela ao meio ambiente, a qual prega restrições a atividades utilizadores de recursos ambientais, efetiva ou potencialmente poluidores ou capazes de causar degradação ambiental, as quais dependerão de prévio licenciamento ambiental; preservação ou a recuperação de recursos ambientais, afetados por processos de exploração predatórios ou poluidores; e dever do poluidor, independentemente da existência de culpa, indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade.

Ademais, a legislação determina, sempre que necessário, a redução das atividades geradoras de poluição, para manter as emissões gasosas ou efluentes líquidos e os resíduos

sólidos nas condições e limites estipulados no licenciamento concedido. Sem qualquer fundamento jurídico, a benesse fiscal em tela viola diametralmente essa regra.

Lesão também às disposições da Lei nº 8.723/93 a qual disciplina a redução de emissão de poluentes por veículos automotores, onde há um dever de tomar as providências necessárias para reduzir os níveis de emissão de compostos poluentes nos veículos comercializados no País. Não se respeitou também o princípio de planejamento e implementação de medidas de revisão do sistema de transportes com o objetivo de reduzir a emissão global dos poluentes; monitoramento da qualidade do ar atmosférico e fixação de diretrizes e programas para o seu controle.

Há uma afronta, ainda, à Lei nº 9.795/99, desconsiderando a modalidade de educação ambiental como os processos por meio dos quais o indivíduo e a coletividade constroem valores sociais, conhecimentos, habilidades, atitudes e competências voltadas para a conservação do meio ambiente, bem de uso comum do povo, essencial à sadia qualidade de vida e sua sustentabilidade.

Portanto, à luz do fenômeno da extrafiscalidade e do prisma constitucional outrora desenhado, que o presente trabalho analisou o inciso IV do art. 8º da Lei n. 6.967/96, constatando uma incompatibilidade sua com os preceitos do Estatuto Básico e com as diretrizes internacionais de tutela ao meio ambiente.

A problemática dessa pesquisa baseou-se no art. 225 da Constituição, o qual preceitua que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. A partir da leitura desta norma, extraiu-se que é da responsabilidade do Estado zelar pelo meio ambiente, o que pressupõe a adoção de ações condizentes com esse fim. Contudo, a referida norma potiguar não segue o direcionamento constitucional, uma vez que isenta da cobrança do IPVA os veículos automotores mais poluentes, provocando, assim, dano ambiental.

Com isso, esse dispositivo legal, ao dispensar o pagamento da exação, através de renúncia fiscal, de tais veículos, caminha na ordem inversa em relação à orientação constitucional, ao ordenamento jurídico internacional e em relação a um modelo de desenvolvimento sustentável. Nesse sentido, o moderno Direito Tributário deveria ser utilizado como ferramenta para consecução dos fins colimados pelo Estado, e não o contrário.

Percebeu-se que além do Rio Grande do Norte, outros cinco Estados também isenta o referido imposto para veículos licenciados a mais de 10 anos, são eles: Amapá, Goiás, Pará, Pernambuco e Roraima. Contudo, a grande maioria, 21 Estados e o Distrito Federal não seguem essa regra atentatória ao meio ambiente.

Acima de 15 anos há isenção no Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito

Santo, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rondônia, Sergipe e Tocantins. E com mais de 20 anos há dispensa do pagamento no Distrito Federal, Paraná e Rio Grande do Sul.

Em Santa Catarina há dispensa apenas a veículo terrestre, nacional ou estrangeiro, fabricado até 1984, e em São Paulo o Poder Executivo poderá adotar como base de cálculo para o veículo com mais de 10 anos e até 20 anos de fabricação, valor equivalente a 90% da base de cálculo correspondente à do veículo fabricado no ano imediatamente posterior; e para o veículo com mais de 20 anos de fabricação, a mesma base de cálculo do veículo com 20 anos de fabricação. Contudo, os Estados que mais se afinam ao discurso internacional e constitucional de tutela ao meio ambiente são Mato Grosso e Minas Gerais, pois neles não há esse tipo de isenção.

Além disso, observaram-se iniciativas extremamente interessantes de alguns Estados, como o Rio de Janeiro, para a redução de alíquotas do IPVA sobre veículos movidos a gás natural veicular (GNV).

Conclui-se, com isso, que o Estado potiguar não é um modelo de políticas públicas sustentáveis, nem exemplo de tutela ambiental. Tendo em vista que incentiva a manutenção de veículos antigos, expondo o meio ambiente a degradação e a um maior grau de poluição.

Assim, é perceptível não apenas um andar contrário do governo norte-rio-grandense em relação ao moderno ordenamento jurídico internacional e às disposições constitucionais e da legislação infraconstitucional vigente. Há até mesmo um desrespeito às discussões legislativas nacionais, já que está em trâmite no Parlamento brasileiro diversos projetos de lei versando sobre a criação de tributos ambientais.

Numa tendência que alcança desde o aperfeiçoamento da noção de imposto sobre valor agregado, as taxas de serviços públicos e de poder de polícia e a seletividade do imposto sobre produtos industrializados, até a instituição da contribuição sobre intervenção no domínio econômico.

No caso da CIDE combustível, há uma projeção de tutela ao meio ambiente, pois um dos objetivos específicos dela é para formação de fundo para financiar projetos de minimização dos impactos ambientais da queima de combustível na atmosfera, tentando, assim, resguardar, mesmo que embrionariamente, das consequências danosas do efeito estufa.

Considerando essa tendência legislativa, é possível também mencionar experiências exitosas nessa área quando, a partir do mandamento constitucional, Estados, como o do Paraná, prevêm, nas suas leis, que na distribuição de repasses diretos do ICMS aos seus Municípios, a tutela ao meio ambiente será considerada, além dos tradicionais critérios

geográficos e demográficos de distribuição.

Nesse sentido, é instituído o ICMS ecológico, gerando entre as Prefeituras uma concorrência e disputa por preservação ambiental, já que os critérios para maior repasse passam, dentre outros, pela consideração da quantidade de unidades de conservação, saneamento ou mesmo tratamento de resíduos sólidos, como a existência de programas de coleta seletiva.

Essa é a realidade do atual sistema jurídico brasileiro e também das propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional, com a possibilidade de inclusão da matéria da proteção ambiental nas relações entre Fisco e contribuinte, no que concerne a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Portanto, à luz de tais experiências, conclui-se que é possível sim implementar a extrafiscalidade positiva, sendo viável uma política de tributação ambiental no Brasil.

Em todos os sentidos e sob a ótica da grande maioria dos doutrinadores, o posicionamento do legislador potiguar é extremamente criticável, estando à margem do fato social e das aspirações do bem comum e da tutela ao meio ambiente.

Esse distanciamento pôde, inclusive, ser presenciado face à inércia do Poder Público em relação às disposições da Emenda 42/2003, que após uma década de vigência, porém ainda não repercutiram qualquer efeito prático na legislação potiguar, em relação ao imposto em discussão. Com isso, percebe-se um atraso do legislador potiguar frente a uma discussão constitucional e internacional já consolidada, demonstrando um pensamento retrogrado e alheio a matéria da tutela ambiental.

Conclui-se, então, que o legislador potiguar está alheio aos ditames constitucionais e à tendência mundial de preservação ambiental, devendo tal incentivo ser reanalisado pelo Poder Público, haja vista que a adoção do desenvolvimento sustentável é imprescindível à questão ambiental e ao futuro da humanidade. Por outro lado, percebeu-se que a comunidade internacional já vem se mobilizando através de convenções importantes na tentativa de minimizar e controlar o aquecimento global e as mudanças climáticas e a previsão do tema na Constituição de 1988 demonstra que o país não está alheio à problemática.

Diante disso, a presente dissertação fez uma releitura da Lei nº 6.967/96 checando que a mesma é incompatível com o ordenamento vigente, levantando alternativas para o caso, como o aumento do tempo para a concessão de isenção ou, atrelada à majoração da exação, acrescentando a obrigação de vistoria periódica da emissão de gases poluentes do veículo.

Portanto, o objetivo geral da pesquisa, centrou-se em busca analisar a constitucionalidade da referida lei estadual à luz do confronto entre a isenção fiscal concedida

aos veículos antigos e os pactos internacionais de tutela do meio ambiente e da sadia qualidade de vida.

Após apresentarmos as problemáticas relacionadas às normas indutoras, externalidades, planejamento tributário, restrições legais a concessão de isenções e subsídios, inconstitucionalidade da norma potiguar e afronta aos princípios ambientais, apontamos, ao final, que é possível discutirmos uma política pública por meio da tributação ambiental, com a utilização da extrafiscalidade para indução da renovação da frota, com a consequente geração de empregos e a consequente maior arrecadação de tributos para o Estado.

Apesar de que a atual política pública brasileira na área de transportes proporcione as pessoas de baixa renda poderem ter a propriedade de veículos automotores, porém esse índice expõe a deficiência e ineficácia do transporte coletivo, pois é discutível a qualidade dos serviços prestados pelo Estado ou mesmo pelas concessionárias, o que se expressou em meados de 2013 com um dos maiores movimentos de protesto popular vistos no Brasil pós-Constituinte de 1988.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, Sylvio César. Sistema constitucional tributário e as limitações ao poder de tributar. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 2, p. 1149, Fev / 2011.
- AGENDA 21. **Conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente e desenvolvimento**. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2001.
- AGRA, Walber de Moura. **Manual de Direito Constitucional**. São Paulo: RT, 2002.
- ALVES, Raimundo Silva. **Extrafiscalidade: Exame de Estudo de Caso da Relação entre Tributação e Tutela ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado**. Natal: 2012.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE, Lourenço Agostini. **A Tutela ao Meio Ambiente e a Constituição**. São Paulo: Coad/Adv Seleções Jurídicas, 1990.
- ANJOS, Pedro Germano. Natureza das Escolhas Orçamentárias: por uma classificação constitucional das necessidades públicas. *In: Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.
- ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- _____. **Direito Ambiental: Uma Abordagem Conceitual**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.
- ARAÚJO, Cláudia Campos de et al. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Senac, 2003.
- ARAÚJO, Luiz Alberto David. Direito Constitucional e Meio Ambiente, *in Revista do Advogado* 37/65, São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo, 1992.
- ARRUDA, Angelo. **Administração pública e tributação: A extrafiscalidade como instrumento de política pública de inclusão social no âmbito municipal**. Santa Cruz do Sul: Universidade de Santa Cruz do Sul, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: RT, 1990.
- _____. **República e Constituição**. São Paulo: RT, 1985.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. O princípio da isonomia em matéria tributária. *In: TORRES, Heleno Taveira. Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2004

_____. **Dicionário de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1994.

BATALHA, Ricardo Soneghet. **Incentivos fiscais e financeiros-fiscais: Uma análise jurídica sob a ótica do desenvolvimento regional: o caso FUNDAP (Brasil 1988 – 2005)**. Dissertação de Mestrado. Goytacazes: Faculdade de Direito de Campos, 2005 f. 55-61. Disponível em: <<http://fdc.br>>. Acesso em: 02.06.2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BENJAMIN, Antonio Herman de Vasconcellos. O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. *In: Dano ambiental, prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: RT, 1993.

_____. Os princípios do Estudo de Impacto Ambiental como limites da discricionariedade administrativa. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, n. 317, p. 25-45, jan./mar. 1992. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/8746>>. Acesso em: 17 de set. 2012.

BERNARDES, Flávio Couto. O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

BICHARA, Jahyr-Philippe. Sistema de Proteção Ambiental na Região Nordeste. **Revista Interface**, v. 3, n. 2, 2006.

BINSWANGER, Hans Christoph. Fazendo a Sustentabilidade Funcionar. *In: Meio Ambiente, Desenvolvimento Sustentável e Políticas Públicas*. 4. ed. Recife: Fundação Joaquim Nabuco, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Do Estado liberal ao Estado social**. 3. ed. Rio de Janeiro. FGV, 1972.

_____. **Teoria constitucional da democracia participativa: por um Direito Constitucional**

de luta e resistência por uma Nova Hermenêutica por uma repolitização da legitimidade, São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Teoria do Estado**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BONIFÁCIO, Artur Cortez. **Direito de Petição: Garantia Constitucional**. São Paulo: Método, 2004.

_____. **O Direito Constitucional Internacional e a proteção dos Direitos Fundamentais**. Coleção Professor Gilmar Mendes. v. 8. 1. ed. São Paulo: Método, 2008.

BORBA, Fernanda Estima. O postulado da proporcionalidade na tributação indutora: aplicação e efetividade na defesa do meio ambiente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 89, p. 102, Nov. 2009.

BORDIN, Luis Carlos Vitali. **História da Tributação**. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda/RS/DRPE/DEE, ano 9, nº 37, 2003.

BORGES, José Souto Maior. Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica. *In*: TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRAGA JÚNIOR, Sérgio Alexandre de Moraes. **Polícia Administrativa**. Fortaleza: DIN-CE, 2004.

_____. **Responsabilidade Tributária**. Revista Direito e Liberdade. Natal: ESMARN, 2010, p. 3.

BRAGA JÚNIOR, Sérgio Alexandre de Moraes; NELSON, Aline Virgínia Medeiros. Democracia e Cultura no Planejamento do Desenvolvimento Urbano. **Revista Direito GV**, São Paulo 8(2), p. 407-426, Jul-Dez 2012.

BRAGA JÚNIOR, Sérgio Alexandre de Moraes; NELSON, Aline Virgínia Medeiros. O Desenvolvimento e o Consumo Sustentável de Energias. **Anais do 6º Congresso Brasileiro de Pesquisa e Desenvolvimento em Petróleo e Gás**. Santa Catarina: ABPG/UFSC, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: mai. 2013.

_____. Decreto n. 99.274, de 6 de junho de 1990. Regulamenta a Lei nº 6.902/81, e a Lei nº 6.938/81, que dispõem, respectivamente sobre a criação de Estações Ecológicas e Áreas de Proteção Ambiental e sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: dez. 2012.

_____. Decreto n. 6.514, de 22 de julho de 2008. Dispõe sobre as infrações e sanções

administrativas ao meio ambiente, estabelece o processo administrativo federal para apuração destas infrações, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: dez. 2012.

_____. Lei Complementar n. 101/2000. Dispõe sobre responsabilidade fiscal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: dez. 2012.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de orçamento público. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: dez. 2012.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre normas gerais de direito tributário. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: dez. 2012.

_____. Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a redução de emissão de poluentes por veículos automotores e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: mai. 2013.

_____. Lei n. 8.723, de 28 de outubro de 1993. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: mai. 2013.

_____. Lei n. 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: mai. 2013.

_____. Lei n. 9.795, de 27 de abril de 1999. Dispõe sobre a educação ambiental, institui a Política Nacional de Educação Ambiental e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: mai. 2013.

BREIER, Alex Albert. Interpretação da norma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 84, p. 9, Jan. 2009.

BUSCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior, *In* **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, 2001, p. 9-22.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *In*: TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CAMPOS, Diogo Leite de. **Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 1998.

CARDOSO, José Paulo. Histórica reforma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 73, p. 128, Mar. 2007

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, André Castro. Heurísticas e vieses nas finanças públicas e no direito tributário Delineamentos de uma abordagem behaviorista no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 99, p. 161, Jul. 2011.

CARVALHO, Ivan Lira de. A Empresa e o Meio Ambiente. **Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos**. Editora Instituição Toledo de Ensino. Bauru, n. 25, p. 55.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CASTILHO, Paulo César Bária de. **Confisco Tributário**. São Paulo: RT, 2002.

CASTRO, Matheus Felipe de. Estado nacional e desenvolvimento: construindo um sistema financeiro a serviço do projeto de desenvolvimento nacional. **Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI**, Maringá-PR, 2009. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 17.03.2013.

CATARINO, João Ricardo. Consentimento ao imposto: do positivismo à desumanização uma análise de direito comparado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 97, p. 265, Mar. 2011.

CETESB. Companhia Ambiental do Estado de São Paulo. **1º Inventário de emissões antrópicas de gases de efeito estufa diretos e indiretos do estado de São Paulo**. 2. ed. São Paulo, 2011. Disponível em <<http://www.cetesb.sp.gov.br/Ar/publicacoes.asp>>. Acesso em 02.06.2013.

_____. **Relatório da Qualidade do Ar no Estado de São Paulo (2010)**, São Paulo, 2010. Disponível em <<http://www.cetesb.sp.gov.br/Ar/publicacoes.asp>>. Acesso em 02.06.2013.

CLARK, Giovani. **O município em face do direito econômico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Sistema tributário e conceito de tributo no direito brasileiro. *In*: TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 15-64.

COMPARATO, Fábio Konder. Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988, *in*

Revista do Direito Público. São Paulo. vol. 23, n.º 93, 1993.

CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário:** Interpretado pelos Tribunais. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A natureza jurídica tributária das contribuições para o seguro DPVAT. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 51, p. 57, Jul / 2003.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Direito Tributário e Finanças Públicas.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Dialética, 1996.

_____. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

CORREA, Rodrigo de Oliveira Botelho. Análise do conceito positivo de renda à luz da teoria da indução econômica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 80, p. 189, Mai. 2008.

CRUZ, Ana Paula Fernandes Nogueira da. A compensação ambiental diante de danos irreparáveis. **Revista de Direito Ambiental**, vol. 21, Jan / 2001.

_____. **A tutela criminal ambiental do ar atmosférico.** Dissertação de mestrado apresentada à banca da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: 2000.

DALTRO, Ana Luiza. Limpeza urbana: Oito lições estrangeiras para amadurecer o uso de veículos verdes. **Revista Quatro Rodas** n. 12. São Paulo: Abril, 2010.

DELGADO, José Augusto (coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** Interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. São Paulo, Dialética, 2004.

DEMO, Pedro. **Cidadania tutelada e cidadania assistida.** Campinas: Autores Associados, 1995.

DERANI, Cristiane. Aplicação dos Princípios do Direito Ambiental para o Desenvolvimento Sustentável. In: **Direito Tributário Ambiental.** Organizador: Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.** São Paulo: Saraiva, 1982.

DETRAN-RN. **Anuário Estatístico 2011.** Disponível em: <http://www.idema.rn.gov.br> Acessado em: 02.06.2013.

DOTTI, René Ariel. Meio Ambiente e Proteção Penal, in **Revista de Informação Legislativa**, 108/127-145, Brasília. out.-dez./90.

ELALI, André de Souza Dantas. Algumas considerações sobre neutralidade e não-discriminação em matéria de tributação. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 1, p. 25, Fev. 2011

_____. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Imunidade e isenção tributária**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 66, p. 367-375, out-dez. 1961.

FANUCCHI, Fabio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

FAPESP. Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo. **Um futuro com energia sustentável**: iluminando o caminho. Disponível em: <<http://www.fapesp.br/publicacoes/energia.pdf>>. Acesso em: 02.06.2013.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Tributos sobre o Comércio Exterior. *In*: FREITAS, Vladimir de Passos de (org). **Importação e Exportação no Direito Brasileiro**. São Paulo: RT, 2004. 415p.

FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. **Finanças Públicas e Tributação na Constituinte: 87/88**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERREIRA, Benedito. **A história da tributação no Brasil**: causas e efeitos. Brasília: 1984.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1995.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

FORTES, Fellipe Cianca. O regime jurídico tributário-ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Eficiência administrativa na Constituição Federal**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 220, abr./jun. 2000.

FRATTARI, Rafael. O princípio da isonomia tributária e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro. **Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI**, Fortaleza-CE, 2010.

Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **As Reformas Tributárias na História do Brasil**. Brasília: ESAF, 2002.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda. **Manual de Direito Financeiro e Finanças**. 3 ed. Natal: Publicações Jurídicas, 2006.

GOMES, Marcus Lívio. **Curso de direito tributário**. v. 1. São Paulo: Quartier Latim do Brasil, 2005.

GOMES, Nuno de Sá. **Manual de direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Rei dos Livros, 2000.

GOMIDE, Tainá Rodrigues. **A aplicabilidade da contribuição de melhoria pela administração pública municipal**. Dissertação de mestrado, Viçosa, Universidade Federal de Viçosa, 2009.

GOUVEA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade do direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

GRAZIELA, Maria Luiza Machado. **Direito Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Palo: Dialética, 2000.

_____. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar; XAVIER, Yanko Marcius de Alencar. Meio-ambiente e ordem econômica constitucional: uma abordagem de direito e desenvolvimento na gestão de águas doces no Brasil. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

GURGEL, Yara Maria Pereira. **Direitos humanos, princípio da igualdade e não discriminação: sua aplicação às relações de trabalho**. São Paulo: Ltr, 2010.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário: a aplicação do princípio da proporcionalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 67, p. 231, Mar. 2006.

_____. Proteção ambiental e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 66, p. 113, Jan. 2006

GUSMÃO, Paulo Dourado. **Introdução ao estudo do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HORTA, Raul Machado. O meio ambiente na legislação ordinária e no Direito Constitucional brasileiro, *in* **Revista de Informação Legislativa** 122/49, Brasília, mai-jul/94.

HORVATH, Regis Fernandes de Oliveira Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. São Paulo: RT, 2001.

JACCOUD, Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.

LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A tributação do comércio eletrônico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

LEITE, Antonio Oliveira. **Impostos no Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

LEITE, José Rubens Morato. Ação Popular: Um Exercício da Cidadania Ambiental? **Doutrinas Essenciais de Direito Ambiental**, vol. 4, p. 571, Mar. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2007.

MAGANHINI, Thais Bernardes. **Extrafiscalidade ambiental**: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente. Dissertação de mestrado. Marília: 2007. Disponível em: <<http://www.unimar.br>>. Acesso em: 02.06.2013.

MAMEDE, Gladston. **Imposto sobre propriedade de veículos automotores**. São Paulo: RT, 2002.

MARIANO JÚNIOR, José. **Lições de Direito Tributário**. Campinas: Copola Livros, 1994.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINS, Leonardo; DIMITRI, Dimoulis. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. São Paulo: RT, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A evolução do sistema tributário no Brasil. *In: Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, n° 8, São Paulo: RT, Fev / 2011.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATIAS, João Luis Nogueira. Políticas econômico-tributárias e cidadania econômica: pela necessidade de ações conjuntas do Estado e da sociedade civil para a efetivação do direito fundamental ao meio ambiente. **Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI**, Maringá-PR, 2009. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 17.06.2013.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

MAZZILLI, Hugo Nigro. **A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo**. Rio de Janeiro: Saraiva, 2004.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. Sujeição tributária passiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 79, p. 22, Mar. 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENDONÇA, Fabiano André de Souza. **Direito Comparado: objeto do direito**. Revista da FARN, v. 1, n.1, julho/dezembro de 2001.

MENDONÇA, Francisco. SAU - Sistema Ambiental Urbano: uma abordagem dos problemas socioambientais da cidade. *In*: MENDONÇA, Francisco (org.). **Impactos socioambientais urbanos**. Curitiba: UFPR, 2004.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente: doutrina, jurisprudência e glossário**. 3. ed. São Paulo: RT, 2004.

_____. Princípios fundamentais do direito do ambiente. **Doutrinas Essenciais de Direito Ambiental**, vol. 1, p. 385, Mar. 2011.

_____. Tutela Jurisdicional do Ambiente, *in* **Revista do Advogado** 37/9. São Paulo: AASP, 1992.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **1º Inventário Nacional de Emissões Atmosféricas por Veículos Automotores Rodoviários**. Relatório final. Disponível em: http://www.mma.gov.br/estruturas/163/_publicacao/163_publicacao27072011055200.pdf Acesso em: 02.06.2013.

_____. **Agenda 21 Global**. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/responsabilidade-socioambiental/agenda-21/agenda-21-global/item/641>. Acesso em: 09.07.2013.

_____. **Mudanças climáticas**. Disponível em:

<http://www.mma.gov.br/estruturas/smcq_climaticas/_publicacao/141_publicacao12012012100135.pdf>. Acesso em: 09.07.2013.

MONCADA, Luis Cabral de Oliveira. **Direito econômico**. 3. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1.

MORAIS, José Luis Bolzan de. **As crises do Estado e da Constituição e a transformação espacial dos direitos humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NASCIMENTO, José Olavo do. **Despesa pública: alguns enfoques preambulares**. Porto Alegre: CRC-RS, 1992.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. O direito brasileiro e o princípio da dignidade da pessoa humana. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Renovar, v. 219, p. 237-251, jan./mar. 2000.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Poder de Tributar. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: RT, Fev / 2011, vol. 1, p. 507.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Sistema tributário e proteção ambiental no Brasil e no Japão. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: RT, 2008.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Acordo de Copenhague: Conferência das Nações Unidas sobre Mudança de Clima 2009**. Disponível em: <http://www.ecen.com> Acessado em: 01.07.2013.

_____. **Declaração da Conferência de ONU no Ambiente Humano: Estocolmo, 1972**. Disponível em: www.mma.gov.br/estruturas/agenda21/_arquivos/estocolmo.doc Acesso em: 02.06.2013.

_____. **Protocolo de Quioto**. Editado e traduzido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia

com o apoio do Ministério das Relações Exteriores da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.camara.gov.br> Acessado em: 01.07.2013.

PALHARES, Cínthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários** – Uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

PASSARI, Alessandro Antônio. A natureza da capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, 2010, vol. 93, p. 11.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA, Erick Wilson. **Direito Eleitoral**: interpretação e aplicação das normas constitucionais-eleitorais. São Paulo: Saraiva, 2010.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Moderna, 1999.

PERRINI, Raquel Fernandes. A ação popular como instrumento de defesa ambiental. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, vol. 11, São Paulo: RT, 1995.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Seletividade ambiental do IPI**: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI, Fortaleza-CE, 2010. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A intervenção do Estado no domínio econômico: limites e modalidades à luz do direito brasileiro. *In*: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Set / 2009, vol. 88, p. 60.

RAWLS, Jonh. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

RIBAS, Ligia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, vol. 54, p. 185, Abr. 2009.

RIBAS, Luiz César. Metodologia para avaliação de danos ambientais. **Doutrinas Essenciais de Responsabilidade Civil**, vol. 7, p. 653, Out. 2011.

RIBEIRO, Libanio. **Instrumentos de política tributária municipal com vistas à proteção**

ambiental. Dissertação de mestrado, Recife, Universidade Federal do Pernambuco – UFPE, 2009.

RIBEIRO, Maria de Fátima. As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária. **Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI**, Manaus-AM, 2006. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 22.06.2013.

_____. O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas. *In: Direito Tributário Ambiental*. Organizador: Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005. p.655.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 6.967, de 30 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Disponível em <http://www.al.rn.gov.br>. Acesso em: 02.06.2013.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 18.773, de 15 de dezembro de 2005. Institui o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em <http://www.al.rn.gov.br>. Acesso em: 02.06.2013.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

ROSENBLATT, Paulo. Limitações constitucionais à instituição de contribuição de intervenção ambiental. **Revista de Direito Ambiental**, vol. 36, p. 168, Out. 2004.

ROSSI, Fernando. **Dicionário jurídico ambiental**. Curitiba: Juruá, 2008.

SANTANA, Heron José de. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. **Revista de Direito Ambiental**, vol. 33, p. 9, Jan. 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SARMENTO, Daniel. Os direitos fundamentais nos paradigmas liberal, social e pós-social (pós modernidade constitucional?). *In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Org.). Crises e desafios da Constituição*: perspectivas críticas das teorias e práticas constitucionais brasileiras. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário e ordem econômica. **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 541-542.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA (MG). **IPVA**: como se calcula o valor. Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/ipva/calculo.htm>>. Acesso em: 02.06.2013.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Ensaios e pareceres de direito tributário material**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SETENTA, Aline Maron. Tributação: O Fenômeno Jurídico e a Realidade. **O Periódico**, v. 9, Dez. 2007.

SILVA, Ana Paula Vasconcellos da. O direito tributário ambiental e a isenção de imposto territorial rural na reserva particular do patrimônio natural. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**, Brasília-DF, 2008. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 26.06.2012.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Direito Ambiental Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Orçamento**, programa no Brasil. São Paulo: RT, 1990.

SILVA, Amadeu Braga Batista. Apontamentos sobre as diferentes perspectivas jurídicas acerca do Planejamento Tributário nos Direitos Americano e Brasileiro. **Publicações da Escola da AGU**, vol. 2, ano 3, , n. 13, p. 16, Nov. 2011.

SILVA, Maria dos Remédios Fontes; AZEVEDO, Alba Paulo de. O direito fundamental à duração razoável do processo. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: critério subjetivo de seu comando normativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, vol. 4, p. 1085, Fev. 2011.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: LTr, 2001.

SILVEIRA NETO, Otacílio dos Santos; SOUSA, Gaudêncio Jerônimo de. **Responsabilidade civil por dano ambiental decorrente das atividades petrolíferas**. 3º Congresso Brasileiro de P&D em Petróleo e Gás realizado em 2 a 5 de outubro de 2005.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003. v. 2.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. Aspectos doutrinários e jurisprudenciais das limitações ao poder de tributar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 89, p. 160, Nov. 2009.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Breve passeio pela história do direito brasileiro**,

passando pelos tributos. Brasília: CFJ, 1999.

SOUZA, James J. Marins de. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 90, p. 73, Jan. 2010.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Direito econômico.** São Paulo: Saraiva, 1980.

SOUZA FILHO, Vano Sérgio Reis de. Tributação ambiental: a possibilidade da cobrança de tributos visando à defesa do meio ambiente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 103, p. 321, Mar. 2012.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **RMS 8309 / RJ.** Rel. Min. Laurita Vaz. Órgão Julgador: Segunda Turma. DJ 08/10/2001, p. 189. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 01.09.2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RMS 5549/RN.** Rel. Min. Eliana Calmon. Órgão Julgador: Segunda Turma, DJ 06/12/1999, p. 74. Disponível em: www.stj.jus.br Acesso em 02.09.2012.

_____. **AgRg no REsp 1066584 / RS.** Re., Min. Benedito Gonçalves. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJe. 26/03/2010.

_____. **REsp 1116937 / PR.** Rel. Min. Benedito. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJe 08/09/2010. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 02.09.2012.

_____. **AgRg no REsp 157610 / RJ.** Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJe 14/06/2012. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 03.09.2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 379572 / RJ.** Rel. Min. Gilmar Mendes. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento em: 10/04/2007. DJe nº 018. Publicação em: 01/02/2008. Disponível em: www.stf.jus.br . Acesso em: 29.08.2012.

_____. **ADI 3540 MC / DF.** Rel. Min. Celso de Mello. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, julgamento em: 01.09.2005, DJ 03.02.2006, p. 00014, Ement. Vol. 02219-03, p. 00528. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 02.08.2012.

_____. **RE 255111 / SP.** Rel. Min. Marco Aurélio. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgado em: 25/05/2002. DJ 13/12/2002, p. 00060, Ement Vol. 02095-02, p. 00343. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 29.08.2012.

_____. **ADI 1655 / AP** Rel. Min. Maurício Corrêa. Julgamento em: 03/03/2004. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação DJ 02/04/2004. P. 00008. Ement Vol.02146-01 p. 00156. Disponível em: www.stf.jus.br >. Acesso em: 23.09.2012.

_____. **ADI 1086 MC / SC.** Relator: Min. Ilmar Galvão Julgamento em: 09/08/2001. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 10/08/2001. p. 00002, Ement Vol. 02038-01. p. 00083. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 20.08.2012.

THOMAZINI, Ana Paula Nickel. **A Codificação do Direito Administrativo.** Disponível em:

<http://www.viajus.com.br> Acesso em: 02.06.2013.

TOPAM, Luiz Renato. **Delitos Ambientais**. São Paulo: Coad/Adv Seleções Jurídicas, 1992.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. **O Conceito Constitucional de Tributo**. In: TORRES, Heleno (Coor.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TOSE, Fernanda Silva. **Receita pública: impostos estaduais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 72, p. 74, Jan. 2007.

TRIGUEIRO, André (Coord.). **Meio ambiente no século 21: 21 especialistas falam da questão ambiental nas suas áreas de conhecimento**. Rio de Janeiro: Sextante, 2003.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Direitos Humanos e Meio Ambiente: paralelo dos sistemas de proteção internacional**. Porto Alegre: Fabris, 1993.

TUPIASSU, Lise Vieira de Costa. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. **Revista de Direito Ambiental** nº 45. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

XAVIER, Yanko Marcus de Alencar. Gestão legal dos recursos hídricos no Nordeste do Brasil. In: XAVIER, Yanko Marcus de Alencar; BEZERRA, Nizomar Falcão (org.). **Gestão legal dos recursos hídricos dos estados do nordeste do Brasil**. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2005. p. 13.

WANDERLEY JÚNIOR, Bruno. A contribuição do IPVA à proteção do meio ambiente. **Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI**, Belo Horizonte-MG, 2007. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br> Acesso em: 21.06.2013.