

EXTRAFISCALIDADE DO ICMS NA GESTÃO AMBIENTAL DO PÓS- CONSUMO DE RESÍDUOS SÓLIDOS

EXTRAFISCALITÉ DU ICMS DE LA GESTION ENVIRONNEMENTALE CONCERNANT LA POST-CONSOMMATION DES DÉCHETS SOLIDES

Humberto Luis Versola¹

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo geral realizar um breve estudo do ponto de vista jurídico da implantação de um sistema tributário ambiental, através do qual o ICMS possa ser utilizado como instrumento jurídico-econômico na política de gestão ambiental preventiva no pós-consumo de resíduos sólidos, uma vez que a tutela do meio ambiente indiscutivelmente, tornou-se um tema a ser enfrentado a partir da perspectiva de uma vida humana com dignidade. Sobre o assunto, nossa Constituição dispõe como direito fundamental, e verdadeira cláusula pétrea, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, e por conseguinte, o Estado passou a ter o dever jurídico obrigacional de elaborar e implantar políticas públicas que materializem a realização deste direito. Evidenciar-se-á, portanto, a adoção do ICMS como um instrumento de implementação de uma política pública de forma a garantir a adequada gestão de resíduos especiais pós-consumo, a qual será alcançada através da aplicação de princípios e mecanismos presentes no sistema jurídico ambiental brasileiro, exigindo a aplicação do princípio do poluidor-pagador em harmonia com princípio tributário-ambiental da simplicidade administrativa na responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos pós-consumo e, sobretudo, na construção de um sistema jurídico plenamente capaz de torná-lo aplicável na tutela ambiental preservacionista e, assim, obter a plenitude da dignidade da pessoa humana.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS; extrafiscalidade; pós-consumo; resíduos sólidos; simplicidade administrativa.

RÉSUMÉ: Le présent article a pour objectif de réaliser une brève étude du point de vue juridique, la mise en œuvre d'un système impôt-environnement, à travers lequel l' ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – Impôt sur la Circulation des Marchandises et Services) puisse être utilisé comme outil juridique et économique dans la politique de gestion environnementale préventive concernant la post-consommation des déchets solides, car la protection de l'environnement est devenue sans doute un problème à résoudre dans la perspective d'une vie humaine avec dignité. Sur le sujet, notre Constitution prévoit un droit fondamental et véritable clause de retranchement, le droit à un environnement écologiquement équilibré, et par conséquent, l'Etat a désormais l'obligation légale obligatoire de concevoir et mettre en œuvre des politiques publiques qui matérialisent la réalisation de ce droit. Apparaîtra donc l'adoption du ICMS comme un outil pour la mise en œuvre d'une politique publique pour assurer la bonne gestion des déchets spéciaux post-consommation, qui

¹ Mestre em Direito pela UNESP; Professor do Curso de Direito do UNIFEG e LIBERTAS - Faculdades Integradas; Advogado.

sera atteinte grâce à l'application des principes et des mécanismes impliqués dans le système juridique impôt-environnement brésilien, nécessitant l'application du principe de l'environnement, entre autres, le principe pollueur-payeur en harmonie avec le principe de l'impôt-environnement de la simplicité administrative de la responsabilité partagée pour la vie du cycle de vie des produits de post-consommation, compte-tenu donc la construction d'un système juridique pleinement en mesure de le rendre applicable en matière de protection de l'environnement et de la préservation, obtenant ainsi la plénitude de la dignité humaine.

MOTS-CLÉS: ICMS; extrafiscalité; post-consommation; déchets solides; simplicité administrative.

Introdução

O processo de industrialização a fim de alavancar o crescimento econômico aliado à adoção de padrões de consumo insustentáveis, resulta na produção de resíduos em quantidade cada vez maiores e de qualidade complexa. Tais fatos, somados às dificuldades técnicas e financeiras na destinação final ambientalmente adequada, exigem a garantia e aplicabilidade de instrumentos jurídicos eficazes na gestão dos resíduos especiais no pós-consumo de bens duráveis.

Compreende-se como resíduos especiais pós-consumo aqueles resíduos que, pelas qualidades de suas propriedades intrínsecas ou em razão do volume em que são produzidos, necessitam de sistemas especiais de acondicionamento, coleta, transporte, destinação final específica, evitando-se assim, o agravamento dos efeitos da crise ambiental causada pela degradação do meio ambiente.

Portanto, a proteção ambiental requer urgência, e o Direito deve exercer papel fundamental para viabilizar essa questão, disponibilizando instrumentos capazes de compatibilizar o interesse econômico frente à necessária proteção ambiental. Dentre tais instrumentos, destaca-se a utilização de políticas públicas de intervenção no domínio econômico através do emprego de mecanismos econômicos e fiscais na esfera ambiental. Assim sendo, é plenamente viável a utilização da tributação ambiental como instrumento estatal para a concretização da preservação ambiental e conseqüentemente da melhoria da qualidade de vida humana.

Com efeito, torna-se necessário a implantação de um sistema tributário ambiental, através do qual o ICMS possa ser utilizado como instrumento jurídico-econômico na política de preservação ambiental. Nesse contexto, merece destaque a aplicabilidade da função extrafiscal da tributação do ICMS, a qual concretiza-se através de mecanismos constitucionais

de desonerações tributárias como instrumento de gestão ambiental pós-consumo de resíduos sólidos.

Estes aspectos tornaram-se os principais fatores que mobilizaram a realização deste artigo, haja vista a necessidade de criação de um sistema tributário ambiental, a fim de viabilizar a instituição de uma política pública ambiental preservacionista para uma efetiva entrega da prestação jurisdicional em resíduos sólidos.

1 Natureza jurídica do bem ambiental

A tutela do meio ambiente é desafio fundamental para o alcance do desenvolvimento social e, conseqüentemente, a realização do modelo de Estado Social e Democrático de Direito. Nesse sentido, a proteção ao meio ambiente emerge como o elemento essencial de proteção do direito à vida. De acordo com as disposições constitucionais, incumbe à sociedade e ao Estado o dever de defendê-lo e preservá-lo, visando à sadia qualidade de vida, tanto para as presentes e futuras gerações.

Com efeito, o bem ambiental apresenta um caráter específico próprio. Desponta como bem público de uso comum do povo, caracterizando-se como bem jurídico autônomo e *sui generis*, verdadeiro direito difuso fundamental no alcance do direito à vida. Portanto, verdadeiro direito difuso².

Nesse sentido, o entendimento de (STEIGLEDER 2011, p. 79)

e esse parece ser o principal fundamento para a autonomia do meio ambiente, o que conduz para a autonomia jurídica do dano ambiental, que se caracterizará pela lesão ao bem jurídico imaterial, autônomo em relação aos bens corpóreos que o integram, estes sim suscetíveis a regimes de apropriação

Depreende-se que o meio ambiente deve constituir um valor a ser protegido juridicamente de forma autônoma em relação aos demais bens jurídicos, surgindo para o Estado o desafio de implementar uma política de “desenvolvimento sustentável”, conciliando desenvolvimento econômico e social, o que irá repercutir diretamente como direito fundamental da pessoa humana e na qualidade de vida das pessoas.

² A Convenção das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento de 1992, no seu art. 2º, prevê que “a natureza no seu todo exige respeito e que cada forma de vida é única e deve ser preservada independentemente do seu valor para a humanidade”. Simultaneamente afirma, no art. 1º, que “os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável”.

1.1 Meio ambiente e dano ambiental

Tendo em vista o estudo classificatório do meio ambiente, impõe-se, preliminarmente, a definição legal e doutrinária do respectivo bem jurídico. Nesse contexto, o legislador infraconstitucional, através da Lei nº 6.938/81 - Política Nacional do Meio Ambiente³, apresentou um conceito jurídico indeterminado, viabilizando ampla aplicabilidade da mesma. O conceito legal infraconstitucional de meio ambiente foi amplamente recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, o entendimento esposado por Celso Antonio Pacheco Fiorillo "aludida conclusão é alcançada pela observação do art. 225 da Lei Maior, que utiliza a expressão *sadia qualidade de vida*. De fato, o legislador constituinte optou por estabelecer dois objetos de tutela ambiental" (FIORILLO, 2008, p. 19): "um imediato, que é a qualidade do meio ambiente e outro mediato, que é a saúde, o bem-estar e a segurança da população, que se vêm sintetizando na expressão da qualidade de vida" (FIORILLO *apud* SILVA, 1994, p. 54).

O conceito doutrinário de meio ambiente apresenta uma conotação ambivalente, uma vez que o vernáculo *ambiente* traz em seu conteúdo o mesmo significado de *meio*, ambas indicando partes de um todo que nos circunda. Nesse diapasão, a implementação de um conceito doutrinário de meio ambiente deverá se pautar sobre os bens e interesses difusos imprescindíveis para se garantir ao ser humano e aos seus descendentes condições de uma vida digna.

A tutela jurídica do meio ambiente incide sobre duas modalidades de bem jurídico-ambiental, uma que visa proteger imediata e diretamente o ambiente coletivo e os elementos que o compõem, ou seja, o *macrobem ambiental*, de acordo com o novo enfoque dado pela Constituição Federal de 1988, outra que visa proteger mediata e indiretamente o ambiente individual e os danos sofridos por particulares em seus patrimônios pessoais, neste caso, o *microbem ambiental*. Surge, portanto, a dupla face da danosidade ambiental, de um lado, aquela danosidade relacionada às lesões que repercutem em interesses difusos, uma vez que lesionam diretamente a coletividade com número indeterminável de titulares, denominada danosidade ambiental coletiva. De outro lado, aquela danosidade em que é possível identificar um ou alguns lesados em seu patrimônio particular, denominada de danosidade ambiental individual.

Nessa toada, (MILARÉ, 2009, p. 868) esclarece

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

I – meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”.

Destarte, pela conformação que o Direito dá ao dano ambiental, podemos distinguir: (i) o *dano ambiental coletivo* ou *dano ambiental propriamente dito*, causado ao meio ambiente globalmente considerado, em sua concepção difusa, como patrimônio coletivo; e (ii) o *dano ambiental individual*, que atinge pessoas, individualmente consideradas, através de sua integridade moral e/ou de seu patrimônio particular. Aquele, quando cobrado, tem eventual indenização destinada a um Fundo, cujos recursos serão alocados à reconstituição dos bens lesados. Este, diversamente, dá ensejo à indenização dirigida à recomposição do prejuízo individual sofrido pelas vítimas.

A tutela do meio ambiente visa não somente assegurar a preservação da vida, mas também, proporcionar melhorias na qualidade das condições de vida. Por tratar-se de um bem jurídico difuso, as vítimas do dano ambiental não são apenas aquelas que sofrem um prejuízo direto em seu patrimônio ou sua pessoa, mas também o conjunto da coletividade, que sofre prejuízo indireto, uma vez que têm interesse da proteção do patrimônio ambiental. Assim sendo, o dano ambiental apresenta efeitos direto e indireto, na medida em que lesa direta ou primariamente elementos naturais e indireta ou secundariamente direitos individuais (PORFÍRIO JUNIOR, 2012, p. 50).

Tendo em vista que a fixação do dano ambiental assenta-se em uma condicionante sócio-político-ambiental, uma vez que o mesmo não depende apenas de definições técnicas, mas também de decisão política, admitindo-se que a sociedade deve suportar alguma degradação ambiental para que se alcance o pleno desenvolvimento econômico e ainda, aliada às peculiaridades do dano ambiental, especialmente no que tange às questões inerentes à determinação do dano, à demonstração do nexo de causalidade e à avaliação do direito à reparação, torna-se imprescindível a adoção de uma política pública eficiente de prevenção na busca pelo desenvolvimento sustentável, ao invés de buscar-se medidas reparatórias, as quais invariavelmente, são ineficazes.

1.2 Sociedade de consumo e resíduos especiais no pós-consumo

A ambição humana e o saciamento das intermináveis insatisfações conduzem o homem à busca pela expansão do conhecimento científico e cultural, bem como do poder econômico, gerando uma incontrolável sociedade de consumo, emergindo como principal causa do caos ambiental. Assim, o significativo crescimento populacional aliado a padrões de consumo insustentáveis, bem como a produção de resíduos descartados após o consumo, colocam em risco toda a estrutura biofísica do planeta, dificultando cada vez mais, a

implementação de medidas que garantam sua destinação final adequada e comprometendo a própria qualidade de vida.

O consumo é o principal referencial da economia e, sobretudo, da vida social, assumindo o papel de protagonista do desenvolvimento. Nessa "civilização do desejo", há muito dissociou-se a aquisição de bens das necessidades básicas do indivíduo: consome-se para estabelecer uma relação emocional com o mundo e para afirmar, pela manifestação de gostos, marcas e escolhas, a identidade individual. Chegou-se à era do *Homo consumericus* e do hiperconsumo (GILLES, 2007, p. 44 - 45).

Por conseguinte, a questão central a ser enfrentada é o aumento voluntário das taxas de consumo em decorrência das necessidades humanas impostas pela sociedade, as quais mantêm o mercado em movimento, gerando lucros de forma estável e crescente.

Neste ciclo de produção e consumo, o que se observa é que a velocidade na criação de novas "necessidades" traz como consequência inevitável a diminuição da vida útil dos bens de consumo, seguida do aumento na velocidade do seu descarte no meio ambiente (MOREIRA, 2011, p. 161-162).

Os resíduos especiais pós-consumo da sociedade contemporânea exigem cuidados específicos quanto à sua destinação final, evitando-se a superveniência de impactos negativos. O conceito de resíduos especiais não consta expressamente na legislação, a qual limitou-se a apresentar através do art. 33, § 1º da Lei 12.305/2010, o rol exemplificativo dos resíduos sujeitos à logística reversa, sendo: embalagens em geral (plásticos, vidro, papel, alumínio, longa vida, resíduos agrotóxicos) pilhas, baterias, lâmpadas (especialmente as fluorescentes, de vapor de mercúrio, vapor de sódio e luz mista), pneus inservíveis, óleo lubrificante usado ou contaminado, lixo eletrônico (equipamentos eletroeletrônicos, eletrodomésticos e seus componentes, monitores, telefones celulares, óleos usados na preparação de alimentos, medicamentos insuscetíveis de utilização por vencimento no prazo de validade, veículos automotores inservíveis e seus componentes.

1.3 Princípios jurídicos ambientais na gestão ambiental pós-consumo

Assim sendo, exige-se a implementação de uma política pública de forma a garantir a aplicabilidade dos instrumentos de responsabilização ambiental pós-consumo, os quais deverão pautar-se pelos princípios da prevenção, do poluidor-pagador, e do desenvolvimento sustentável, os quais viabilizam uma tutela jurídica eficiente ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Cumpra observar que, para aplicabilidade justa do Direito, são imprescindíveis o conhecimento e a compreensão de seu sistema principiológico, em decorrência da função interpretativa que apresentam, cumprindo o papel de orientarem as soluções jurídicas a serem aplicadas em situações concretas submetidas à apreciação do intérprete.

De acordo com (MACHADO OLIVEIRA 2006, p.97 -98)

os princípios jurídicos com essa função demonstram sua utilidade para dissolver dúvidas interpretativas com o esclarecimento do sentido de determinada disposição legal. Por outro lado, possuem os princípios jurídicos uma singularidade: eles precisam de ser também interpretados para que possam ser aplicados.

Em síntese, pode-se concluir que o princípio constitui-se em norma fundamental extraída implícita ou explicitamente da Constituição Federal, imprescindível na orientação de políticas públicas ambientais. Como princípios orientadores do direito ambiental na Constituição Federal de 1988 na construção de uma política preventiva de resíduos sólidos pós consumo, destacam-se os princípios do desenvolvimento sustentável, da prevenção e do poluidor pagador, em que pese não serem os únicos existentes.

1.3.1 Princípio do desenvolvimento sustentável

Pelo exposto, a sociedade contemporânea estabeleceu uma forma de viver estruturada no consumo de bens de todas as espécies, o qual representa poder, uma vez que a lógica capitalista exclui do poder social, cultural e econômico o restante da população em prol daqueles que podem consumir em maior quantidade e melhor qualidade.

Este modelo de sociedade contemporânea construiu-se sob um sistema capitalista não sustentável, o qual criou uma economia lastreada no seguinte processo: a) procedimento de extração dos recursos naturais; b) produção de bens de consumo; c) o consumo em si mesmo; e; d) *o descarte no meio ambiente dos bens consumidos, raramente havendo o reaproveitamento dos resíduos* (grifo nosso) (RUSCHEL, 2010, p. 56). Neste cenário, desponta a grande divergência entre economia e meio ambiente, uma vez que a produção industrial adota um comportamento linear, onde “tudo sobra e vai para o lixo”, enquanto que o meio ambiente necessita de um sistema cíclico, onde tudo é aproveitado (VIANNA, 2011, p. 56).

Conciliar atividade econômica e conservação do meio ambiente, através do uso adequado, racional e responsável dos recursos naturais, respeitando-os e preservando-os para as gerações atuais e futuras é o grande desafio da humanidade neste século, sobretudo para o Brasil, cuja tarefa representa solucionar uma equação com variáveis muito complexas. Se por

um lado, o país abriga 60% da Amazônia, maior floresta tropical do planeta e o maior repositório de espécies animais e vegetais ainda desconhecidas, um tesouro genético de extraordinário significado para a sobrevivência e o bem-estar das futuras gerações, por outro, o Brasil necessita a cada ano da geração de novos empregos, o que implica em um aumento do seu pólo industrial. Ademais, o país enfrenta uma escassez energética sem precedentes e, para crescer ao mesmo ritmo dos últimos anos, deverá aumentar em 50% sua capacidade de geração de energia.

Perante este cenário surge o princípio do desenvolvimento sustentável com uma proposição conciliadora entre crescimento econômico e meio ambiente, o qual impõe que o progresso deverá ocorrer em conformidade com os limites ambientais, “uma vez que os recursos ambientais não são inesgotáveis, tornando-se inadmissível que as atividades econômicas desenvolvam-se alheias a esse fato. Permite-se o desenvolvimento, mas de forma sustentável, planejada...” (FIORILLO, 2008, p. 29).

Salientado essa ênfase de sustentabilidade ambiental, (VIANNA, 2011, p. 59)

dessa forma, não é consentido ao empresário atuar de maneira aleatória e indiferente em relação aos bens ambientais. Deve, ao revés, em atitude ética e socialmente responsável, internalizar no processo produtivo todos os custos, inclusive ambientais, empregando avanços tecnológicos a serviço da sociedade, mas em harmonia com o meio ambiente. Deve evitar e prevenir condutas lesivas ao meio ambiente, como também empregar mecanismos eficazes na restauração de eventuais danos ambientais.

A Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento define o desenvolvimento sustentável como “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem as suas próprias necessidades”

⁴.

Em arremate, o princípio do desenvolvimento sustentável consagra que o desenvolvimento há de ser sustentável, implementado por um processo em que se complementam o homem e a natureza, harmonizando-se em um convívio saudável, ambientalmente equilibrado, proporcionando à geração atual e à de amanhã a plenitude de uma qualidade de vida.

1.3.2 Princípio da prevenção

⁴ **Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**: Nosso futuro comum. 2.ed. Rio de Janeiro: Getúlio Vargas, 1991, p. 46.

O princípio da prevenção revela-se como um dos pilares de sustentação na proteção ao meio ambiente, para a atual e futuras gerações, uma vez que impõe às indústrias e ao comércio que exerçam atividades potencialmente poluidoras, práticas e condutas específicas que evitem danos ambientais, sobretudo porque, na maioria das vezes, os danos ambientais são irreparáveis e irreversíveis.

Destacando o viés preventivo na esfera ambiental, (ALSINA, 2011, p. 72)

ainda que o Direito Ambiental se apóie em dispositivos sancionadores, seus objetivos são fundamentalmente preventivos. Mesmo a repressão traz implícita sempre uma vocação de prevenção, pois o que se pretende é precisamente, por via indireta, evitar que se produzam os fatos que dão lugar à sanção. Isto porque no Direito Ambiental a coação posterior pode resultar ineficaz quando já houver produzido as conseqüências biológicas e socialmente nocivas. A repressão poderá ter uma transcendência moral, mas dificilmente compensará os graves danos ocasionados ao meio ambiente.

No âmbito normativo cumpre destacar as várias fontes de onde se pode extrair o princípio da precaução, quer por disposições constitucionais ou infraconstitucionais. A preocupação com o meio ambiente levou o legislador constituinte a reservar-lhe um capítulo na Constituição Federal de 1988, a primeira a tratar explicitamente da questão ambiental. Na Constituição Federal o respectivo princípio pode ser identificado através do art. 225, § 1º, inc. IV⁵.

Na Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO-92), encontra-se discriminado no Princípio 15⁶.

Destaque-se, ainda, a Lei da Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS), que recebeu regulamentação através do Decreto nº 7.404 de 23.12.2010, objeto de estudo do presente trabalho, a qual visa uma atuação preventiva de resíduos sólidos no pós consumo.

Considerando-se a urgência que a proteção ambiental requer, na seara administrativa, o Poder Público deve adotar uma política pública ambiental preventiva mediante instituição e implementação de instrumentos que conciliem métodos de proteção de proteção ambiental, justiça social e interesses econômicos, tais como: o zoneamento ambiental, o licenciamento, revisão de atividades potencialmente poluidoras, criação e ampliação de áreas de proteção ambiental e, mais precisamente, a efetiva adoção de mecanismos fiscais na esfera ambiental,

⁵ “CF/88, art. 225, § 1º, IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade”.

⁶ “Princípio 15 – Para proteger o meio ambiente, medidas de precaução devem ser largamente aplicadas pelos Estados segundo suas capacidades. Em caso de risco de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não deve servir de pretexto para procrastinar a adoção de medidas efetivas visando prevenir a degradação do meio ambiente”.

através tributação com função extrafiscal, a qual será supedâneo para construção de uma política ambiental preventiva no pós consumo.

A temática é esclarecida por (DOMINGUES OLIVEIRA, 2007, p. 8-9), onde

os chamados instrumentos econômicos para a proteção ambiental se apresentam como um caminho interdisciplinar que propõe alternativas, ora de mercado, ora de intervenção estatal, mas sempre a demandar do direito o respectivo norte orientador. Assim, tanto o direito financeiro, na perspectiva ampla do trato jus estruturante das Finanças Públicas, abrangentes das receitas patrimoniais provenientes da exploração ou uso dos bens naturais, como o direito tributário, no enquadramento da captação coativa dos recursos com vistas à maximização do equilíbrio orçamentário, fiscal e ambiental, são ramos jurídicos que se apresentam como poderosas ferramentas de transformação da realidade maléfica ao meio ambiente.

O tributo vinculado às questões ambientais emerge como uma necessidade, viabilizando sua aplicação como instrumento estatal para a concretização de uma efetiva política ambiental preservacionista e consequentemente da melhoria da qualidade de vida.

1.3.3 Princípio do poluidor-pagador

Apreendendo esta linha de raciocínio, nosso sistema jurídico mostra-se amplamente fundamentado na aplicação do princípio do poluidor-pagador na tutela do bem jurídico ambiental. O respectivo princípio encontra-se previsto na Constituição Federal de 1988, art. 225, § 3º⁷.

Como exemplo desta concepção (FIORILLO, 2008, p. 37) cita o seguinte entendimento

desse modo, num primeiro momento, impõe-se ao poluidor o dever de arcar com as despesas de prevenção dos danos ao meio ambiente que a sua atividade possa ocasionar. Cabe a ele o ônus de utilizar instrumentos necessários à prevenção dos danos. Numa segunda órbita de alcance, esclarece este princípio que, ocorrendo danos ao meio ambiente em razão da atividade desenvolvida, o poluidor será responsável pela sua reparação.

O principal objetivo é consolidar o caráter preventivo e repressivo na seara dos danos ambientais, atribuindo aos poluidores os custos de prevenção e reparação de danos ambientais que recaem sobre toda a sociedade em seus aspectos multifacetários, vale dizer, destina-se a tutelar o meio ambiente natural, artificial, cultural e do trabalho, corrigindo-se os problemas da externalidade ambiental negativa⁸.

⁷ "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*".

⁸ Como destaca Luiz Antônio Abdalla de Moura, a externalidade refere-se à ação que um determinado sistema de produção causa em outros sistemas externos, assim a empresa, ao degradar o meio ambiente e fazer uso de recursos naturais pode não estar incorrendo em custos, porém esta ação terá reflexos sobre as demais organismos

O conceito de externalidade apresenta duas facetas opostas, de um lado, o produtor obtendo lucros decorrentes da produção e comercialização do seu produto; do outro, o consumidor beneficiando-se com a utilização do produto e arcando com os reflexos dos custos da produção no meio ambiente. Os custos ambientais a estes associados são transferidos, sem qualquer contrapartida, à sociedade (PINZ, 2012, p. 163).

Assim, busca-se uma internalização das externalidades ambientais negativas, fazendo com que os prejuízos sejam suportados pelos geradores de resíduos especiais pós-consumo, consolidando princípio de que “quem deve pagar é o poluidor”.

Nesse sentido, pode-se dizer que é o produtor o responsável ambiental pós-consumo, tornando-se o principal responsável pelos impactos ambientais dos produtos que insere no mercado, durante todo o seu ciclo de vida, impondo ao mesmo a adoção de técnicas preventivas contra danos ao meio ambiente.

1.4 Mecanismos de concretização preventivos da responsabilidade ambiental pós-consumo

A dimensão preventiva da responsabilidade ambiental pós-consumo concretiza-se nos institutos jurídico-ambientais da responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos, instituído pela Lei nº 12.305/2010 e pelo licenciamento ambiental de atividades potencialmente poluidoras.

A adequada gestão de resíduos especiais pós-consumo será alcançada através da aplicação de princípios e mecanismos presentes no sistema jurídico ambiental brasileiro, exigindo a aplicação do princípio do poluidor-pagador em harmonia com a responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos pós-consumo, cuja regulamentação específica apresenta-se na Política Nacional de Resíduos Sólidos (Lei 12.305/2010), possibilitando assim, a efetiva prevenção na responsabilização ambiental pós-consumo. Observa-se, dessa forma, a necessidade de implementação de uma política de controle e fiscalização sobre a produção de resíduos.

Tratando da necessidade de implementação de uma política ambiental sobre resíduos, (LEME MACHADO, 2009, p. 411) bem define esse cenário ao afirmar

...quem produz resíduo em um local, que cuide desse resíduo no mesmo local. O princípio é sábio, pois vai obrigar à reformulação do sistema de produção vigente,

e pessoas que não se beneficiam daquela atividade (MOURA, 2000, p. 3).

pois, atualmente, procura-se ganhar os benefícios da produção, impondo-se a outros que fiquem com o ônus do lixo dessa produção

Nesse contexto, o mecanismo da responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos, regulada pela Lei nº 12.305/2010 e pelo Dec. nº 7.404/2010 constitui-se em uma avançada diretriz de responsabilidade civil ambiental pelos danos e riscos gerados pelo descarte inadequado de resíduos. A par da evidente mazela provocada pela contaminação dos solos em decorrência da deposição inadequada de resíduos, verifica-se ainda, a produção do chorume (líquido de alto teor poluente), o qual se infiltra através do solo (percolação), podendo contaminar as águas subterrâneas.

Esta forma de responsabilização é definida como "o conjunto de atribuições individualizadas e encadeadas dos fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes, dos consumidores e dos titulares dos serviços públicos de limpeza urbana e de manejo dos resíduos sólidos", cujas medidas a serem implementadas visam "minimizar o volume de resíduos sólidos e rejeitados gerados" e "reduzir os impactos causados à saúde humana e à qualidade ambiental decorrentes dos ciclos de vida dos produtos" ⁹.

A instrumentalização da responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos daqueles envolvidos no ciclo produtivo consolida-se através da logística reversa¹⁰.

1.5 Logística Reversa

A Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS) determina que se institua o ciclo reverso, ou seja, após a distribuição do produto pelo fabricante aos comerciantes e a venda ao consumidor final, este proceda à devolução do resíduo sólido ou embalagem ao fornecedor, retornando assim, ao ponto inicial da cadeia, cabendo a este a destinação ambiental adequada.

Nessa trilha, segue (BALLOU, 1993, p. 82)

a vida de um produto, do ponto de vista logístico, não termina com a sua entrega ao cliente. Os produtos tornam-se obsoletos, danificam-se ou estragam e são levados aos seus pontos de origem para conserto ou descarte. O canal logístico reverso pode utilizar todo ou apenas uma parte do canal logístico, ou pode precisar de um processo separado. A cadeia de suprimentos termina com descarte final de um produto e o canal reverso deve estar dentro do escopo do planejamento e do controle logístico.

⁹ Art. 3º, XVII, Lei 12.305/2010.

¹⁰ Art. 3º, XII, Lei 12.305/2010. "Instrumento de desenvolvimento econômico e social caracterizado por um conjunto de ações, procedimentos e meios destinados a viabilizar a coleta e a restituição dos resíduos sólidos ao setor empresarial, para reaproveitamento, em seu ciclo ou em outros ciclos produtivos, ou outra destinação final ambientalmente adequada".

Neste contexto, cabe estabelecer a diferença entre destinação e disposição final: a primeira contempla a possibilidade de reinserção no ciclo produtivo, mediante reutilização do material recolhido ou aproveitamento como matéria-prima, insumo, ao passo que a disposição final representa o destino a ser dado aos rejeitos (PINZ, 2012, p. 180-181).

O art. 15 do Decreto 7.404/2010 estabelece que os sistemas de logística reversa serão implementados e operacionalizados por meio de: (a) acordos setoriais; (b) termos de compromisso; ou (c) regulamentos expedidos pelo Poder Público .

Os primeiros, de natureza contratual, são firmados “entre o poder público e fabricantes, importadores, distribuidores ou comerciantes, tendo em vista a implantação da responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida do produto”¹¹.

Os termos de compromisso, de caráter impositivo, visam suprir a ausência de acordo com o setor produtivo, fazendo com que os responsáveis pela cadeia produtiva se comprometam a implantar sistemas de recolhimento de produtos após sua utilização pelo consumidor.

Finalmente, o regulamento, também de caráter impositivo, aplicado aos casos em que não foi possível a celebração de acordo com o setor interessado, não ocorreu a adesão a eventual termo de compromisso proposto, ou ainda, que tais instrumentos revelam-se ineficazes¹².

2. Estado e tributação

Em decorrência da necessidade de associar-se, o homem necessitou de entidade artificial resultante da vontade coletiva, a qual pudesse converger as forças sociais e estabelecer normas de convivência legítimas. Com efeito, em busca da efetividade desta missão, o Estado contemporâneo constitui-se de um aparelhamento administrativo essencialmente político-jurídico destinado a assegurar os fins estabelecidos no ordenamento constitucional. Portanto, apresenta-se como instrumento de realização das metas, projetos e políticas públicas assumidas perante a sociedade. Assim sendo, o poder constituinte orientou, através do *Preâmbulo* da Constituição de 1988, quais os objetivos do Estado deverão ser alcançados nas relações sociais estabelecidas.

Vê-se que o grande objetivo da Administração Pública é satisfazer as necessidades públicas com eficiência, de acordo com as determinações constitucionais e metas legais

¹¹ Art. 3º, I, Lei nº 12.305/2010.

¹² Art. 31 do Dec. 7404/2010.

instituídas e, para tanto, deverá dispor de recursos necessários para satisfazer os interesses coletivos. Surge a partir daí, a necessidade da Administração Pública desenvolver atividade financeira para obter, gerir e aplicar recursos.

No dizer de (FERNANDES DE OLIVEIRA, 2008, p. 65)

a atividade financeira é precedida pela definição das necessidades públicas. Conhecendo-as, passam a existir três momentos distintos: a) o da obtenção de recursos; b) o de sua gestão (intermediado pelo orçamento: aplicação, exploração dos bens do Estado etc) e c) o do gasto, com o qual se cumpre a previsão orçamentária e se satisfazem as necessidades previstas

Identificados constitucionalmente os interesses básicos ou atividades-fim que a Administração Pública deve assegurar, torna-se necessário estruturar-se preliminarmente, em busca de uma efetiva atividade-meio de arrecadação de recursos. Pode-se afirmar portanto, tão importante quanto a realização eficiente das necessidades e interesses públicos, visto que a razão de ser da Administração Pública é tutelar pela sobrevivência da sociedade, também o será o conjunto de atividades da mesma para a obtenção de receitas e realização de despesas no cumprimento das atividades-fim.

O tributo constitui-se na principal fonte da receita pública e conseqüentemente deverá ser o instrumento de legitimidade de uma política pública preventiva do pós-consumo. Divide-se, de acordo com art. 145 da Constituição Federal em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, as quais subdividem-se em contribuições das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico ou sociais.

2.1 Incidência econômica da tributação sobre o consumo

Cumpra esclarecer os efeitos econômicos decorrentes da complexa dinâmica do fenômeno tributário, uma vez que esse processo impositivo é resultado do diálogo estabelecido entre os subsistemas da Política, do Direito e da Economia. Ressalte-se assim, que a existência de uma relação jurídica de incidência tributária constrói-se sobre um ato ou fato jurídico com efeitos no sistema econômico. Destarte, a obrigação tributária é o "fato jurídico de conteúdo econômico ou mesmo fato econômico de relevância jurídica" (CARVALHO, 2007, p. 270), haja vista que nesta seara não há fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros, mas sim uma união indissociável que se projeta sobre a interpretação jurídico-econômica da norma impositiva.

O pressuposto da incidência tributária exige prévia manifestação de riqueza, a qual se dá por meio das três hipóteses de incidência sob o ponto de vista econômico do fato gerador da obrigação tributária, cuja previsão em nosso sistema jurídico-tributário verifica-se através da obtenção de *renda*, a aquisição de posse, propriedade ou transmissão do *patrimônio* e o *consumo* de bens ou serviços.

A partir da Emenda Constitucional nº 18/65, a discriminação das receitas tributárias derivadas no Brasil estrutura-se na divisão dos impostos de base econômica de idênticas naturezas. Surge então, a classificação expressa no Código Tributário Nacional, a qual distribui os impostos segundo o campo econômico sobre que assentam: *comércio exterior* (II e IE), *patrimônio e renda* (IPTU, ITBI, IPVA, ITD, ITR, IGF e IR), *produção e circulação* (IPI, ICMS, ISS, IOF) (DOMINGUES OLIVEIRA, 2007, p. 187).

As relações jurídicas fundamentadas nas transações de produtos ou serviços constituem hipótese de incidência tributária. Assim, (BECKER, 2007, p. 437)

quando a regra jurídica de tributação escolhe para *base de cálculo* (entre os múltiplos fatos que compõem sua hipótese de incidência) o fato consistente no *consumo* de coisa ou serviço, o tributo criado pertencerá ao *gênero jurídico* do imposto de consumo.

Os impostos instituídos para incidir sobre o consumo denominam-se de indiretos plurifásicos, ou seja, aqueles cuja tributação incide em algumas ou todas as etapas entre a cadeia produtiva e o consumo, onde se repassa o ônus tributário para as etapas subsequentes da circulação.

Desta forma, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços - ICMS, objeto de estudo do presente trabalho, constitui-se em imposto sobre o consumo com perfil constitucional plurifásico, cujo encargo financeiro da tributação é repassado ao consumidor final da relação obrigacional tributária.

Por fim, ressalte-se que os impostos incidentes sobre o consumo poderão ser cumulativos, onde a base e cálculo de determinada etapa da relação inclui o valor já incidente na etapa anterior, ou não cumulativo, hipótese em que o valor da incidência limita-se ao valor acrescido em cada fase do ciclo econômico-tributário da relação jurídica. A não cumulatividade caracteriza-se pela utilização do mecanismo de débitos e créditos, através do qual, em cada etapa tributada o alienante registra como débito o valor incidente na operação, constituindo-se em dever de recolher o valor aos cofres públicos (ICMS a recolher), de outro lado, o adquirente registra como crédito o valor incidente na operação, constituindo-se em um direito do contribuinte abater o valor nas operações subsequentes (ICMS a recuperar).

2.2 Princípio da legalidade tributária

O Estado Democrático de Direito constrói-se sobre o dogma fundamental da legalidade, fazendo-se presente na atual Constituição Federal, resguardando valores como a liberdade, a igualdade, propriedade e a justiça social. Assim, não pode o Estado prescindir do princípio da legalidade, o qual apresenta duas acepções, uma de aplicabilidade no âmbito das relações jurídicas privadas, prevalecendo a autonomia da vontade nas relações jurídicas, permitindo-se como consequência, realizar tudo o que a lei não proíbe¹³, a outra, de aplicabilidade no âmbito das relações jurídicas públicas, prevalecendo a ideia de subordinação da Administração Pública, a qual somente poderá agir na forma e tempo autorizados por lei. Desta forma, (MEIRELLES, 2013, p. 91)

as leis administrativas são, normalmente, de ordem pública e seus preceitos não podem ser descumpridos, nem mesmo por acordo ou vontade conjunta de seus aplicadores e destinatários.

Como o tributo decorre de uma relação jurídica pública, a legalidade tributária torna-se um dos princípios basilares da tributação no ordenamento jurídico brasileiro, densificando-se, assim, à medida que ingressa na seara impositiva, além disso, recorde-se que o tributo, por definição legal (CTN, art. 3º), é prestação *instituída em lei*.

É incontroverso, portanto, que as Fazendas Públicas federal, estaduais, municipais e distrital, somente poderão instituir ou majorar tributos através de lei. Na mesma linha, na esfera tributária, impera o *princípio da estrita legalidade*, o qual estabelece que todos os aspectos da obrigação tributária deverão ser definidos por lei ordinária, fonte de produção, por excelência, da norma tributária. Desse modo, a instituição, mediante lei material, implica descrever a hipótese de incidência, os elementos pessoais e quantitativos do tributo.

Tendo em vista a plena segurança jurídica, a legalidade tributária requer lei formal, ou seja, que o processo deflagrador da lei emane de órgão titular de função legislativa. Cabível destacar ainda, que a instituição de tributos ou isenções com a finalidade, fiscal ou extrafiscal, de proteger a natureza deve ocorrer através de lei.

2.2.1 Impostos

¹³ “CF/88, art. 5º, II – ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Cumpra esclarecer, inicialmente, que os tributos classificam-se em vinculados ou não vinculados, de acordo com vínculo estabelecido entre o aspecto material da hipótese de incidência e a atuação direta da atividade-fim da Administração Pública. Com efeito, denomina-se tributo vinculado quando a entidade tributante o institui tendo em vista a realização de uma atividade estatal específica, como exemplo, pode-se citar, as taxas de polícia e de serviço público específico e divisível, as contribuições de melhoria e as contribuições especiais. Por outro lado, classificam-se como tributos não vinculados quando os recursos obtidos não se correlacionam a alguma atividade estatal específica, como é o caso dos impostos.

O imposto como espécie de tributo não vinculado ampara-se na ideia de solidariedade social, uma vez que a obrigação tributária de recolher o imposto não se vincula a qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. A materialidade da hipótese de incidência dos impostos vem determinada pela Constituição, em seus artigos 153, 155 e 156, ocasião em que se verifica que o dever de pagar o respectivo tributo incide sobre manifestação de riqueza do sujeito passivo.

Explica Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2007, p. 319)

em se tratando de *imposto*, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra *imposto de renda*, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto

Fica assentado, pois, que a Administração Pública, cuja finalidade é a realização do interesse público, deve encontrar mecanismos de incremento e estímulo ao sistema econômico e proporcionar o crescimento do fluxo de renda, bem como a melhoria na qualidade dos serviços públicos prestados à população, cuja necessidade de bem-estar se confunde, praticamente, com a própria razão Administração Pública. Oportuniza-se aqui, expor que os impostos constituem-se no instrumento adequado, dentro do regime democrático, de promover tal objetivo, uma vez que sua natureza jurídica não lhe impõe contraprestação estatal. Assim, “a função do imposto é muito mais ampla, é social, confunde-se com a própria existência do Estado, como um todo, a serviço do bem comum” (MACHADO DE OLIVEIRA, 2007, p. 184).

3. ICMS e tributação ambiental no pós-consumo de resíduos sólidos

A relação jurídica tributário-ambiental representa um instrumento da legalidade tributária¹⁴, além do que, o conceito de tributo é constitucional, não podendo ser modificado pela lei, uma vez que abrange a demarcação de competências legislativas impositivas e o conjunto de princípios e regras de proteção ao contribuinte (ATALIBA,1991, p. 47), mas deve sobretudo, tornar-se um instrumento de realização de justiça social, considerando-se assim, a efetiva função do tributo. Depare-se que a própria Constituição de 1988, ao definir as contribuições especiais e suas finalidades, permitiu uma aplicabilidade de caráter funcional das mesmas.

A partir dessa premissa, é imprescindível a reformulação da perspectiva lógico-estrutural-funcional das relações tributário-ambiental, adotando-se em nosso sistema jurídico normas tributárias de conteúdo arrecadatário, bem como normas de incentivo, conferindo-se às relações jurídicas um caráter premial. “Na verdade, o que se objetiva é levar em conta o Direito como um todo, em seus prismas *estrutural e funcional*, com ênfase na *função promocional do Direito*” (SEBASTIÃO, Simone Martins *apud* Norberto Bobbio, 2011, p. 127). Com efeito, a instituição de novos tributos, especialmente os impostos, deverá conjugar dupla finalidade, de um lado, visa a arrecadação de recursos para a manutenção do Estado, de outro, promover medidas para a realização dos direitos fundamentais.

Ao tratar-se da função do tributo, impõe necessariamente, a abordagem da *extrafiscalidade*.

3.1 Tributação ambiental e extrafiscalidade

O Estado na implantação de políticas públicas de preservação ambiental no recolhimento de resíduos sólidos poderá utilizar-se de mecanismos de natureza legislativo-administrativa e ainda, de mecanismos de natureza econômica.

Os mecanismos de natureza legislativo-administrativa decorrem da edição e regulamentação de normas pelo Estado-legislador e Estado-Administração respectivamente, as quais impõem, ao administrado, a adoção de condutas colimadas com os objetivos de preservação ambiental. Nessa toada, verifica-se também, como mecanismo de controle direto, no âmbito da natureza legislativo-administrativa de cunho preventivo, o exercício do poder de polícia ambiental, atuando através de atos fiscalizatórios exercidos pelos órgãos

¹⁴ “Art. 3º CTN – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

administrativos competentes, cuja atribuição é a de verificar o efetivo cumprimento dos comandos normativos expedidos pelo Estado-legislador.

Por outro lado, verifica-se a adoção de mecanismos de natureza econômica como política de preservação ambiental, onde o tributo desponta como relevante instrumento econômico de proteção ambiental, sobretudo, em uma política preventiva no pós-consumo de resíduos sólidos, uma vez que "magnetiza em si a indispensável e efetiva *solidariedade* na utilização, conservação e restauração do bem ambiental, compatibilizando solidariedade coletiva e interesse geral" (SEBASTIÃO, 2011, p. 227).

Partindo-se desse último mecanismo, verifica-se a necessidade de conjugação entre a tributação e meio ambiente, uma vez que o tributo representa o custeio dos gastos na gestão do interesse público, e o *macrobem ambiental* é um bem que representa os interesses da coletividade, ou seja, um bem público.

É o que sugere (SEBASTIÃO, 2011, p. 228)

tributos e meio ambiente têm, então, entre si, uma relação de correspondência no que concerne à própria *atividade financeira do Estado*, ou seja, na administração das receitas e despesas. Aqui, em especial, nas despesas relativas à prevenção, conservação e restauração do meio ambiente, chama o Estado também o particular a participar na concretização de seu dever público, de ordem constitucional, colaborando não só através de comportamentos ecologicamente corretos, mas também proporcionando o numerário necessário ao cumprimento do desiderato.

Nesse sentido, é imprescindível a construção de um sistema tributário ambiental, assentado em hipóteses de incidência capazes de instituir tributos ecológicos, incrementando os impostos indiretos, ou benefícios fiscais voltados à proteção do meio ambiente, bem como eliminando incentivos fiscais ou ainda, majorando a carga tributária sobre produtos nocivos ao meio ambiente, que encontrem-se em desacordo com a diretriz constitucional de proteção ambiental.

Em nosso sistema jurídico, a implementação de instrumentos jurídicos de regulação preventiva é incipiente, ocorrendo timidamente através da instituição da Cide-combustíveis, motivada mais pelo favorecimento fiscal ao consumo do etanol carburante do que propriamente pela preocupação com a necessidade de redução da emissão de gases poluentes.

A extrafiscalidade, neste caso, objetiva o alcance de metas atreladas a uma política pública sócio-ambiental, através da indução ou repressão a determinados comportamentos, ou ainda, estimular a sobrevivência empresarial de determinados segmentos. Com efeito, a extrafiscalidade sócio-ambiental pode classificar-se em indutora, repressora e conservativa.

Na extrafiscalidade indutora as normas de tributação serão direcionadas para que os sujeitos passivos das obrigações tributárias adotem comportamentos desejados pelo Estado,

através da redução da carga fiscal para determinado tributo, alterando-se a tendência de comportamentos dos contribuintes. A título de exemplo, pode-se mencionar a adoção de incentivos fiscais para empresas fabricantes de equipamentos eletrônicos que implantarem a política de logística reversa para resíduos sólidos, onde o consumidor final procede à devolução do resíduo sólido ou embalagem ao fornecedor.

No que tange à extrafiscalidade repressora, o Estado visa ao desestímulo de determinados atos ou fatos, majorando a carga tributária para empresas que não adotem uma política preventiva no pós-consumo de resíduos sólidos. Cite-se o exemplo da hipótese do lixo eletrônico ser objeto de venda, equiparando-se à mercadoria, onde incidirá o imposto de ICMS. Diferentemente da hipótese do lixo eletrônico ser entregue gratuitamente ao reciclador, neste caso, não poderá ser classificado como mercadoria, portanto, não incidindo imposto de ICMS sobre a operação. Nesse sentido, veja-se a consulta nº 074/2010¹⁵.

Por fim, a extrafiscalidade conservativa não se relaciona com o comportamento dos contribuintes, mas viabiliza a sobrevivência de determinados segmentos econômicos, atuando na realização dos princípios constitucionais da livre iniciativa e na busca do pleno emprego (MACHADO, 2012, p. 97). Como exemplo, a Constituição Federal prescreveu a necessidade de um tratamento tributário especial para as micro e pequenas empresas, uma vez que são elementos fundamentais na economia¹⁶.

¹⁵ EMENTA: ICMS. O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO (OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAL E ACESSÓRIAS) A SER DISPENSADO AO LIXO ELETRÔNICO DIVIDE-SE EM DOIS MOMENTOS, A SABER: 1) ANTES DA SEGREGAÇÃO DAS SUCATAS E RESÍDUOS DOS REJEITOS POLUENTES 1.A) NA HIPÓTESE DE O LIXO ELETRÔNICO SER OBJETO DE VENDA, EQUIPARAR-SE-Á A MERCADORIA, INCIDINDO, PORTANTO, O IMPOSTO. 1.B) NA HIPÓTESE DE O LIXO ELETRÔNICO SER ENTREGUE GRATUITAMENTE AO REICLADOR, NÃO PODERÁ SER CLASSIFICADO COMO MERCADORIA, PORTANTO, A OPERAÇÃO ESTARÁ FORA DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. 2) APÓS A SEGREGAÇÃO DAS SUCATAS E RESÍDUOS DOS REJEITOS POLUENTES. 2.A) AS SUCATAS E RESÍDUOS RESULTANTES DA SEGREGAÇÃO DO LIXO ELETRÔNICO QUE SE DESTINAM À RECICLAGEM OU AO REAPROVEITAMENTO SÃO MERCADORIAS, INCIDINDO, PORTANTO, O IMPOSTO NAS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO COM ESTAS ESPÉCIES. 2.B) O REJEITO POLUENTE RESULTANTE DA SEGREGAÇÃO DO LIXO ELETRÔNICO, E QUE DEVE SER ENCAMINHADO PARA DESTRUIÇÃO CONTROLADA NOS TERMOS DA LEI 12.305/2010, NÃO PODERÁ SER CLASSIFICADA COMO MERCADORIA, ESTANDO, PORTANTO, FORA DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. .

¹⁶ “CF/88, art. 146, III, d – Cabe à lei complementar: ...III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:...d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”. “CF/88, art. 179 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

A extrafiscalidade apresenta-se como o pilar de sustentação na construção de um sistema tributário ambiental, onde a regra jurídica desponta como o veículo fundamental da respectiva extrafiscalidade, uma vez que estabelece o fato gerador do tributo.

O efeito extrafiscal poderá ser alcançado através das exonerações tributárias internas, quando a regra tributária incide em uma das duas faces da estrutura dualista, ou seja, incide sobre os elementos antecedentes, através das imunidades e das isenções, alterando-a qualitativamente, ou sobre o conseqüente da norma tributária, modificando-a quantitativamente, através da redução da base de cálculo e alíquota do tributo devido e ainda, nos diferimentos (COÊLHO, 2003, p. 221). Aqui, se conclui que a extrafiscalidade será viabilizada através dos institutos tributários dos benefícios e incentivos fiscais, os quais são de aplicabilidade facilitada nos impostos indiretos, uma vez que estes caracterizam-se pela não vinculação à determina despesa estatal.

3.2 Mecanismos constitucionais extrafiscais do ICMS na gestão ambiental do pós-consumo de resíduos sólidos

A análise da desoneração tributária deverá pautar-se, inicialmente, em orientações determinadas pela ordem jurídico-constitucional, e a partir destes princípios e objetivos colimados pelo texto constitucional, a Administração Pública implementará políticas dirigidas à adoção de comportamentos sustentáveis. Nesse contexto, o aspecto extrafiscal da tributação do ICMS concretiza-se através das desonerações tributárias, as quais são referenciadas como isenções, incentivos e benefícios fiscais¹⁷.

Em que pese a Constituição Federal estabelecer distinções entre os institutos de desoneração do ICMS, os benefícios fiscais apresentam um conceito amplo, abrangendo as isenções e os incentivos fiscais, consistindo em tratamento privilegiado conferido a determinados fatos geradores, seja no âmbito do aspecto material da obrigação tributária, seja referente ao sujeito passivo da respectiva obrigação.

Exemplificativamente, pode-se citar como modalidades de benefícios fiscais a isenção, as hipóteses de desoneração parcial como a redução de alíquota, da base de cálculo, concessão de créditos e outros.

¹⁷ "CF - Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ...II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações de iniciem no exterior;...§ 2º ...XII - cabe à lei complementar;...g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

A isenção exclui o crédito tributário, impedindo a formação da receita pública, através da dispensa legal do pagamento do tributo devido, ou seja, a hipótese de incidência continua a materializar-se através do fato gerador, constituindo assim, a respectiva obrigação tributária, excluindo-se apenas a constituição do crédito tributário, pela não ocorrência do lançamento tributário.

Nesse sentido, importante premissa é firmada por (TORRES, 2012, p. 75), onde

...benefícios fiscais podem assumir diferentes modalidades, todavia, sempre correspondem a uma *vantagem excepcional*; são exceções à regra de tributação e exercem papel extrafiscal; são despesas fiscais que implicam *renúncia à arrecadação* para intervenção no domínio econômico e visam concretizar objetivos públicos.

Por outro lado, os incentivos fiscais são espécies de benefícios que objetivam a realização de valores constitucionais distintos, impulsionando ações e comportamentos voltados à tutela de bens jurídicos de interesse público e realização dos fundamentos e objetivos do Estado, como dignidade da pessoa humana, garantia do desenvolvimento nacional e redução das desigualdades sociais. Nesses termos, destaque-se a função promocional dos incentivos fiscais, os quais constituem-se mecanismos adequados para a proteção ao meio ambiente através de uma política preventiva pós-consumo de resíduos sólidos.

Considerando o sujeito passivo da obrigação tributária, outro mecanismo tributário ambiental de natureza extrafiscal, é a instituição da taxa de depósito e reembolso, a qual deverá consistir no pagamento de uma taxa no momento da aquisição de determinados bens duráveis pelo consumidor, a qual será devolvida se retornado o resíduo sólido ao fabricante ou comerciante do respectivo produto.

3.2.1 Mitigação administrativa na instituição do ICMS extrafiscal na gestão ambiental do pós-consumo de resíduos sólidos

Por todas essas razões, o ICMS deverá ser utilizado como instrumento de incentivo fiscal, através da redução de alíquotas, para que empresas produtoras de resíduos sólidos implantem políticas no exercício de sua atividade, assegurando assim, um investimento economicamente sustentável e contínuo. Portanto, o Estado torna-se o principal promotor do desenvolvimento amparado em uma política sustentável de resíduos sólidos.

Observe-se que a extrafiscalidade que lastreia os benefícios e incentivos fiscais é aquela que visa a indução de determinados comportamentos, inseridos dentro de um plano de política estatal (MACHADO, 2012, p. 103). A desoneração tributário-ambiental no pós consumo de resíduos sólidos, seja na forma de isenção, benefício ou incentivo fiscal, concedida em caráter individual, efetiva-se, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa competente, em requerimento através do qual o interessado comprove o preenchimento dos requisitos fixados em lei.

Sob o ponto de vista da desoneração tributária, (TORRES, 2012, p. 59) lembra que

para outorga do direito consubstanciado na oferta de incentivo, exige-se a legalidade plena do ato administrativo, sob pena da sua invalidade, conforme o § 6º, do art. 150, da Constituição. Nesse sentido, a lei específica fixará o regime jurídico para o seu devido aproveitamento. Somente com a bilateralidade da relação administrativa instaurada, entre o contribuinte anuente (no direito de opção) e a autoridade competente para o exame das condições é que se pode aperfeiçoar o ato concessório expedido por essa autoridade.

Relembre-se que as receitas obtidas pela arrecadação de tributos constituem patrimônio público, portanto, as desonerações tributárias acima mencionadas, excluem (isenção) ou diminuem (redução da base de cálculo e alíquota) o crédito tributário. Como consequência, para a concessão das respectivas desonerações, exige-se, em cumprimento ao princípio da legalidade tributária, elaboração de lei específica¹⁸. O motivo de tal exigência "é evitar a prática, infelizmente tão comum no parlamento, de esconder benefícios fiscais dentro de leis que tratam de matéria totalmente diversa da tributária" (ALEXANDRE, 2013, p. 140).

Além de lei específica, a Constituição Federal exige "deliberação conjunta" dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais no âmbito do ICMS, conforme regulamentação em Lei Complementar nº 24/1975, configurando o princípio da legalidade apenas uma autorização na concessão de benefícios fiscais. A materialização da deliberação conjunta ocorre através de convênio celebrado no âmbito do *Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ*, órgão que compõe a Administração Pública direta da União, inserido na estrutura do Ministério da Fazenda, bem como nas Fazendas Estaduais, através das Secretarias Estaduais da Fazenda¹⁹.

¹⁸ "CF - Art. 150 § 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g".

¹⁹ De acordo com a LC 24/75, a *concessão de benefícios* relativos ao ICMS depende de decisão unânime dos Estados-membros representados; a *revogação total* ou *parcial* dependerá de aprovação de no mínimo quatro quintos, dos Estados representados.

Dentro de 10 dias, contados da data final da reunião em que o convênio foi firmado, a resolução nela adotada será publicada no *Diário Oficial da União*. Após esse prazo, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação disporá de 15 dias para publicar decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação

Em que pese a necessidade de convênio para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, visto que o Poder Judiciário tem-se manifestado pela inconstitucionalidade do ato concessivo em todos aqueles casos em que houve a concessão do benefício fiscal sem a prévia celebração do convênio, deve-se defender a desnecessidade de formalização de convênio autorizativo para a concessão de benefício fiscal de ICMS quando o objetivo não seja promover a guerra fiscal, mas sim, defender a implantação de uma política econômico-fiscal sustentável, sobretudo quando atuar como mecanismo de concretização da responsabilidade ambiental no viés preventivo com relação à destinação final dos resíduos especiais no pós-consumo de bens duráveis, construindo-se assim, o *princípio tributário-ambiental da simplicidade administrativa*. Depreende-se pois, que a legalidade material do ato administrativo concessivo da desoneração tributária, concretiza-se com a efetiva vinculação do conteúdo e finalidade do ato editado.

Por fim, deve-se estimular e recompensar a implementação de uma política pública tributária extrafiscal, pois reduz despesas públicas com a preservação, conservação e recuperação do meio ambiente, visto que eventuais danos ambientais poderão ser mais dispendiosos se comparados com a renúncia de receita tributária decorrente da instituição do ICMS extrafiscal na gestão ambiental do pós-consumo de resíduos sólidos.

Ademais, o meio ambiente ecologicamente equilibrado é essencial para manutenção da vida humana e para alcançar a dignidade da pessoa humana, na atual e futuras gerações, exigindo uma atuação em conjunto da sociedade e do Estado, em suas três funções, adotando um sistema jurídico adequado para proteção do bem ambiental, bem como implantando mecanismos que possam conferir efetividade à política pública tributária ambiental preventiva no pós-consumo de resíduos sólidos.

Considerações Finais

tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado.

A não ratificação pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação, no caso de concessão do benefício ou de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação, no caso de revogação total ou parcial de benefício, implica em rejeição do convênio firmado. Até 10 dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, deve ser publicada no Diário Oficial da União a informação relativa à ratificação ou rejeição.

Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após tal publicação, salvo disposição em contrário, vinculando, a partir desta data, todas as Unidades da Federação, inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião em que o ato foi celebrado.

A tutela do meio ambiente é desafio fundamental para a sobrevivência do planeta e ainda, constituindo-se em um valor a ser protegido juridicamente de forma autônoma em relação aos demais bens jurídicos, surgindo para o Estado o desafio de implementar uma política de “desenvolvimento sustentável”, conciliando desenvolvimento econômico e social, o que irá repercutir diretamente na qualidade de vida das pessoas.

O consumo é o principal referencial da economia, e sobretudo, da vida social, assumindo o papel de protagonista do desenvolvimento e emergindo como principal causa do caos ambiental. Assim, o significativo crescimento populacional aliado a padrões de consumo insustentáveis, bem como a produção de resíduos descartados após o consumo colocam em risco toda a estrutura biofísica do planeta, dificultando cada vez mais, a implementação de medidas que garantam sua destinação final adequada e comprometendo a própria qualidade de vida.

Com efeito, os resíduos especiais pós-consumo da sociedade contemporânea exigem cuidados específicos quanto à sua destinação final, evitando-se a superveniência de impactos negativos ao meio ambiente.

Assim sendo, exige-se a implementação de uma política pública de forma a garantir a aplicabilidade aos instrumentos de responsabilização ambiental pós-consumo dos resíduos sólidos, os quais deverão pautar-se pelos princípios da prevenção, do poluidor-pagador, e do desenvolvimento sustentável, os quais viabilizam uma tutela jurídica eficiente ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

A partir dessa premissa, é imprescindível a reformulação da perspectiva lógico-estrutural-funcional das relações tributário-ambiental, adotando-se em nosso sistema jurídico normas tributárias de conteúdo fiscal (arrecadatório), bem como normas de conteúdo extrafiscais (incentivo), conferindo-se às relações jurídicas um caráter premial.

Notadamente, dentre as espécies tributárias, o imposto surge como o tributo ambiental por excelência, sobretudo o ICMS, uma vez que a incidência tributária sobre base econômica do consumo efetiva-se através de impostos cujos suportes fáticos recaiam sobre a circulação e venda de bens e serviços para o consumidor final. Enquanto instrumento econômico, o ICMS é o imposto de maior amplitude na realização de uma política preventiva no pós-consumo de resíduos sólidos.

Ressalte-se ainda, que a desoneração tributária deverá pautar-se em orientações determinadas pela ordem jurídico-constitucional, e a partir destes princípios e objetivos colimados pelo texto constitucional, a Administração Pública implementará políticas públicas dirigidas à adoção de comportamentos sustentáveis. Nesse contexto, o aspecto extrafiscal da

tributação do ICMS concretiza-se através das desonerações tributárias, as quais são referenciadas como isenções, incentivos e benefícios fiscais, para que empresas produtoras de resíduos sólidos implantem políticas no exercício de sua atividade, assegurando assim, um investimento economicamente sustentável e contínuo.

Outro mecanismo tributário ambiental de natureza extrafiscal, é a instituição da taxa de depósito e reembolso, a qual deverá consistir no pagamento de uma taxa no momento da aquisição de determinados bens duráveis pelo consumidor, a qual será devolvida se retornado o resíduo sólido ao fabricante ou comerciante do respectivo produto.

Além de lei específica, a Constituição Federal exige "deliberação conjunta" dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais no âmbito do ICMS, conforme regulamentação em Lei Complementar nº 24/1975, configurando o princípio da legalidade, apenas uma autorização na concessão de benefícios fiscais. A materialização da deliberação conjunta ocorre através de convênio celebrado no âmbito do *Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ*, órgão que compõe a Administração Pública direta da União, inserido na estrutura do Ministério da Fazenda, bem como nas Fazendas Estaduais, através das Secretarias Estaduais da Fazenda.

Em que pese a necessidade de convênio para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, visto que o Poder Judiciário tem-se manifestado pela inconstitucionalidade do ato concessivo em todos aqueles casos em que houve a concessão do benefício fiscal sem a prévia celebração do convênio, deve-se defender a desnecessidade de formalização de convênio autorizativo para a concessão de benefício fiscal de ICMS quando o objetivo não seja promover a guerra fiscal, mas sim, defender a implantação de uma política econômico-fiscal sustentável, sobretudo quando atuar como mecanismo de concretização da responsabilidade ambiental no viés preventivo com relação à destinação final dos resíduos especiais no pós-consumo de bens duráveis, construindo-se assim, o *princípio tributário-ambiental da simplicidade administrativa*.

Evidentemente há muitos obstáculos de cunho político e administrativo a serem enfrentados e superados na efetiva implantação de uma política pública do ICMS extrafiscal na gestão ambiental preventiva no pós-consumo de resíduos sólidos. Todavia, acredita-se que as questões propostas inicialmente foram respondidas, constituindo além de pontos de chegada, também pontos de partida para o enfrentamento dos desafios na construção de um sistema jurídico tributário-ambiental eficiente na gestão de resíduos sólidos no pós-consumo.

Em remate, as respostas apresentadas às questões levantadas neste artigo, longe de tornarem-se definitivas, devem constituir-se em indicativos para estimular os gestores

públicos e os operadores do direito a apresentarem outras propostas na construção de um sistema jurídico plenamente capaz e torná-lo aplicável na tutela ambiental preservacionista e, assim, obter a plenitude da dignidade da pessoa humana.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p. 301.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. ampl. atual. Em função da Constituição de 1988. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BALLOU, Ronald H. **Logística empresarial**. São Paulo: Atlas, 1993.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e exoneração tributária**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GILLES, Lipovetsky. **A felicidade paradoxal: ensaio sobre a sociedade de hiperconsumo**. São Paulo: Cia das Letras, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007.

MACHADO, Luiz Henrique Travassos. **Incentivos e benefícios fiscais: diferença no Estado de Direito desenvolvimentista**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. ano 20. vol. 102. jan.-fev. 2012.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009.

MOURA, Luiz Antônio Abdalla de. **Economia ambiental: gestão de custos e investimentos**. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. 39. ed. atualizada até a EC 71. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glosário**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MOREIRA, Danielle de Andrade. **Responsabilidade ambiental pós-consumo**. Revista de Direito Ambiental. Ano 16 vol. 63. Jul-Set. 2011.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito tributário e meio ambiente**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Umberto Machado. **Princípios de direito agrário na constituição vigente**. 1ª ed. (2004), 2ª tir./Curitiba: Juruá, 2006.

PINZ, Greice Moreira. **A responsabilidade ambiental pós-consumo e sua concretização na jurisprudência brasileira**. Revista de Direito Ambiental. Ano 16. vol. 63. Jan-Março. 2012.

PORFÍRIO JUNIOR, Nelson de Freitas. **Responsabilidade do Estado em face do dano ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2012.

RUSCHEL, Caroline Vieira. **Parceria ambiental: o dever fundamental de proteção ambiental como pressuposto para concretização do Estado de Direito Ambiental**. Curitiba: Juruá, 2010.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental**. Curitiba: Juruá, 2011.

STEIGLEDER, Annelise Monteiro. **Responsabilidade civil ambiental: as dimensões do dano ambiental no direito brasileiro**. 2.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico. ano 1. n. 1. março-agosto 2012.

VIANNA, José Ricardo Alvarez. **Responsabilidade civil por danos ao meio ambiente**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2011.