

ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA NÃO-AFETAÇÃO DE TRIBUTOS FRENTE À IMPLEMENTAÇÃO DE UMA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

ANALYSIS OF THE PRINCIPLE OF NON-ALLOCATION TAXES FACING THE IMPLEMENTATION OF AN ENVIRONMENTAL TAXATION IN BRAZIL

Leonardo Nascimento de Paula¹

Professor Doutor Sérgio Alexandre de Moraes Braga Júnior²

RESUMO: A Constituição Federal de 1988, além de ter conferido especial tratamento à questão ambiental, elevou esse bem de caráter difuso ao status de direito fundamental. No intuito de preservar o meio ambiente, a ordem constitucional vigente é dotada de diversos mecanismos voltados para esse fim, dentre eles, a possibilidade de se utilizar o direito tributário. Diversos princípios, tanto constitucionais, quanto infraconstitucionais, fundamentam a utilização da tributação como instrumento jurídico hábil à preservação do meio ambiente, como também à prevenção e mitigação de danos ambientais. Com base nessas premissas, várias discussões e propostas de reformas do sistema tributário com o intuito de incluir a vertente ambiental em seu cerne têm sido desenvolvidas. Algumas, inclusive, encontram-se em tramitação nas casas legislativas nacionais, ao passo em que a doutrina aprofunda cada vez mais o amadurecimento dessas propostas. Todavia, a existência do princípio constitucional da não-afetação de tributos tem se mostrado um óbice à efetiva implementação de um modelo de tributação ambientalmente orientado, uma vez que é essencial, frente à importância desse bem jurídico, que os recursos angariados por meio de impostos com fins ambientais já existentes, ou que venham a ser criados, sejam destinados a ações específicas para a proteção do direito fundamental ao meio ambiente.

Palavras-chave: meio ambiente, princípio da não-afetação dos tributos, tributação ambiental.

ABSTRACT: The Federal Constitution of 1988 has given special treatment to the environmental issue, as well as has raised this diffuse right to the status of a fundamental

¹ **Leonardo Nascimento de Paula** é Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. E-mail: nascimentodepaula@hotmail.com .

² **Sérgio Alexandre de Moraes Braga Júnior** é Docente vinculado ao Departamento de Direito Público na Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. E-mail: sergioalexandrebraga@ig.com.br.

right. In order to preserve the environment, the current constitutional order is endowed with different mechanisms toward this end, including the possibility of using the tax law. Several principles, both constitutional as infra, warranting the use of taxation as a legal instrument to the skilled preservation of the environment, as well as the prevention and mitigation of environmental damage. Based on these assumptions, many discussions and proposals for reform of the tax system in order to include environmental considerations at their core have been developed. Some even are in progress in national legislatures, while that doctrine deepens increasingly maturation of these proposals. However, the existence of the constitutional principle of non-allocation of taxes has been an obstacle to the full implementation of a taxation model environmentally oriented, since it is essential, due the importance of this legal subject, the funds raised through the creation of green taxes are allocated to specific actions for the protection of the fundamental right to the environment.

Key words: environment, principle of non-allocation taxes, environmental taxation.

1 INTRODUÇÃO

Tema extremamente relevante atualmente, a efetividade da proteção ambiental ainda está distante de ser alcançada. Não obstante nossa avançada legislação sobre o tema, bem como a forma privilegiada como o meio ambiente ecologicamente equilibrado é defendido no corpo de nossa atual Constituição Federal, a qual elevou esse bem jurídico tão essencial não só à qualidade de vida em si, mas à própria existência da vida, ao patamar de direito humano fundamental, ainda estamos engatinhando no que concerne à concretização de uma proteção ambiental eficaz.

Nesse contexto, não é preciso grande esforço elucubrativo para assimilarmos o grau de importância que a discussão a respeito do uso de instrumentos tributários voltados à proteção do meio ambiente adquire hodiernamente. Busca-se incessantemente, viabilizar o uso da tributação não apenas com fins de arrecadar dividendos, mas também e principalmente de induzir comportamentos, de modo a se compatibilizar o desejável e necessário desenvolvimento econômico e a essencial preservação dos nossos recursos naturais.

É sabido que o uso de instrumentos tributários visando à proteção ambiental já é utilizado no direito alienígena de forma satisfatória, especialmente em países considerados desenvolvidos. O caso dos *superfunds* destinados à proteção ambiental nos Estados Unidos é

um exemplo notório de tal empreitada (o caso será abordado no decorrer deste trabalho). Todavia, o assunto é ainda relativamente novo no Brasil e tem despertado muitas discussões e embates ideológicos no seio dos setores da sociedade interessados no assunto, assim como entre os doutrinadores mais engajados no estudo do assunto.

Dentre as mais recentes discussões que discorrem sobre tributação e meio ambiente, uma, em especial, tem tomado contornos de unanimidade, qual seja, a de que não há mais dúvidas que a tributação figura como eficiente instrumento na intervenção econômica e social, de forma que pode ser usada à serviço do meio ambiente. Com efeito, utilizar a tributação como uma maneira de custear serviços públicos relacionados com a causa ambiental e como forma de induzir comportamentos em benefício do meio ambiente parece não encontrar qualquer obstáculo de ordem constitucional, ao contrário, foi até mesmo incentivada em alguns casos pelo constituinte.

Há dúvidas, porém, quanto à forma com que a tributação pode ser utilizada. Nesse sentido, muito se discute a respeito de qual modelo seria mais apropriado à realidade brasileira. De um lado temos aqueles que defendem que a tributação deve ser utilizada para garantir o direito fundamental ao meio ambiente equilibrado somente por meio da extrafiscalidade. Na outra via, estão os que levantam a bandeira de um modelo calcado especificamente em tributos ambientais próprios (aqueles em que o fato gerador está diretamente relacionado ao objetivo de proteção ambiental). Há, ainda, os que pleiteiam um sistema misto, onde se utilizem aspectos dos dois modelos supracitados.

Nesse estudo, não nos aprofundaremos sobre a discussão do modelo que possa ser mais adequado, ao contrário, analisaremos o tema sob uma perspectiva aberta, nos sendo relevante apenas que o tributo esteja sendo utilizado com fins especificamente ambientais. Todavia, independentemente de qual seja a vertente que se sobressaia, um princípio essencial insculpido na Constituição Federal merece ser revisto com vistas a garantir a efetividade dos objetivos que um modelo de tributação ambientalmente orientada almeja. Tal princípio é o da não-afetação de tributos. Ressalte-se, desde já, que não obstante esteja profundamente relacionado com o direito tributário, o referido princípio não pertence a essa área do direito, estando, na verdade, afeito à área do direito financeiro.

O objetivo do presente trabalho é expor o entendimento quanto à necessidade de se repensar o princípio da não-afetação de tributos quando da implementação e desenvolvimento de um modelo de tributação verde no Brasil. Para isso, iniciaremos nosso estudo resgatando

os fundamentos do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado na Constituição Federal, seu enquadramento como direito fundamental na ordem jurídica vigente, bem como os princípios jurídicos que fundamentam a utilização da tributação como instrumento a sua proteção.

Posteriormente, analisaremos as propostas para uma tributação ambiental, discorreremos especificamente sobre o princípio da não-afetação de tributos, culminando com as discussões doutrinárias acerca da existência de uma real necessidade de sua desconstitucionalização, ou, numa posição mais moderada, da inclusão de novas exceções ao disposto no art. 167, IV, da CF/88.

2 O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE NA ORDEM CONSTITUCIONAL BRASILEIRA

Diferentemente das Constituições anteriores, que deram um enfoque pouco sistemático ao tema Meio Ambiente, dirigindo suas disposições, quando existiram, quase que somente para a infra-estrutura da atividade econômica, a Constituição Federal de 1988 encampou a idéia de que a proteção ambiental deve ser efetivada de forma que se possa assegurar uma adequada fruição dos recursos ambientais e um nível elevado de qualidade de vida às populações (ANTUNES, 2006, p. 56).

Nessa esteira, pode-se depreender que, nos termos das disposições da ordem jurídica constitucional vigente, a fruição de um ambiente saudável e ecologicamente equilibrado constitui um verdadeiro direito fundamental, e, com base nessa premissa, temos um vasto campo para a construção de um sistema de garantias da qualidade de vida dos cidadãos e de desenvolvimento econômico que se faça com respeito ao meio ambiente.

O sistema da tutela do meio ambiente insculpido na atual Constituição é considerado como sendo um dos mais abrangentes e atuais do mundo, fato que levou à Carta de 1988 a ser conhecida como “constituição verde” entre os doutrinadores ambientalistas (MILARÉ, 2009, p. 152).

A dimensão conferida ao tema no atual texto constitucional é de tal vulto, que o legislador não se contentou em resumir os dispositivos sobre meio ambiente apenas no capítulo VI, do Título VIII, e inseriu um sem número de regramentos ao longo do texto da Lei

Maior, englobando diversos títulos e capítulos versando sobre a tutela do meio ambiente, denunciando, dessa forma, o caráter multidisciplinar da matéria³.

Nesse sentido, há, na Constituição Federal de 1988, um capítulo dedicado exclusivamente ao meio ambiente, centrado no Capítulo VI, do Título VIII (Da ordem social), tratado por inteiro nos parágrafos e incisos do art. 225. Vejamos a dicção do *Caput* deste artigo:

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

Ao analisar o referido dispositivo, é possível apontar que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, passou a ser um direito constitucional fundamental e, como é inerente a todos os direitos fundamentais, este é também classificado como um direito indisponível (MILARÉ, 2009, p. 157).

Inclinando-se sobre a interpretação do art. 225, é cabível ainda, afirmar que o meio ambiente é um bem coletivo, da generalidade da sociedade, tal como acentua a expressão “bem de uso comum do povo”, que confirma sua condição de patrimônio público a ser assegurado e protegido, em função do seu uso coletivo⁴. Além disso, da expressão “essencial à sadia qualidade de vida”, infere-se que, sem respeito ao bem jurídico em comento, não se pode falar em qualidade de vida.

Por fim, quando o dispositivo aduz que “impõe-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo”, surge, para o Poder Público, um dever constitucional, geral e positivo, significando uma verdadeira obrigação de fazer. Assim sendo, o agir do Poder Público quanto à matéria, deixa de ser uma mera faculdade, passando a ser um dever imposto, significando que a ação positiva de defesa e preservação não mais obedece aos critérios de conveniência e

³ CF/88 art. 5º, LXXIII; art. 20, II a XI e §1º; art. 21, IX, XII, b e f, XV, XIX, XX, XXIII, a, b, c e d, e XXV; art. 22, IV, X, XII, XVIII e XXVI; art. 23 II, III, IV, VI, VII, IX e XI; art. 24, I, VI, VII, VIII e XII; art. 26, I, II e III; art. 30, VIII e IX; art. 43, §§ 2º, IV, e 3º; art. 49, XIV; art. 91, § 1º, III; art. 129, III e §1º; art. 170, III e VI; art. 174, § 3º; art. 176, §§ 1º e 4º; art. 177, I, V e § 3º; art. 182, §§ 1º a 4º, I, II e III; art. 186, II; art. 187, § 1º; art. 200, VII e VIII; art. 216, I a V e §§ 1º a 5º; art. 220, §§ 3º, II, e 4º; e art. 231, §§ 1º e 3º.

⁴ No mesmo sentido a Lei 6.938/1981 (Política Nacional do Meio Ambiente), em seu artigo 2º, inciso I.

oportunidade, transformando-se de ação discricionária, em ação vinculada por parte do Estado.

Ainda, o cidadão não é mais apenas um mero sujeito passivo do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, visto também lhe ser conferida a titularidade do dever de “defendê-lo e preservá-lo”. Nesse sentido, a própria Constituição criou mecanismos de participação destinados à defesa do meio ambiente diretamente pelo cidadão, como, *e. g.*, a ação popular⁵.

Por fim, em função da estreita relação com os objetivos pretendidos neste trabalho, acrescente-se que a Constituição Federal, elegeu a proteção ao meio ambiente como princípio insculpido no capítulo destinado à ordem econômica e financeira, nos termos do Art. 170, VI, CF/88.

3 RIO-92, PRINCÍPIOS E CRITÉRIOS PARA INSTITUIÇÃO DE UM TRIBUTO AMBIENTAL EFICIENTE

A Cúpula da Terra, ou RIO-92, foi uma conferência da Organização das Nações Unidas - ONU que reuniu um número sem precedentes de representantes de Estado, da sociedade civil e do setor econômico, no que ficou conhecida como a maior reunião do gênero já realizada. Participaram 176 governos, mais de 100 chefes de Estado, cerca de 10 mil delegados e 1.400 organizações não-governamentais. Para efeito de comparação, na Conferência de Estocolmo, apenas dois chefes de Estado estavam presentes.

A RIO-92 produziu sete grandes resultados: a Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento; a Agenda 21 – um plano de ação para o meio ambiente e o desenvolvimento no século XXI; duas grandes convenções internacionais – a Convenção Quadro das Nações Unidas sobre mudança do clima (UNFCCC) e a Convenção sobre diversidade biológica (CDB); a Comissão de Desenvolvimento Sustentável (CDS); um acordo para negociar uma convenção mundial sobre a desertificação; e a declaração de Princípios para o Manejo Sustentável de Florestas.

⁵ CF/88, art. 5º, LXXIII: qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular, que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente, e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência.

Diversos temas relacionados com a tributação ambiental foram discutidos e transformados em princípios na ECO-92, especialmente aqueles que visam a concretização do desenvolvimento sustentável e do conceito de poluidor pagador. Além disso, nessa Conferência da ONU, a preocupação com a questão da implementação de uma política de tributação ambiental foi algo que permeou muitos debates que lá se sucederam, culminando, quando do término dos trabalhos, com uma declaração que estabeleceu as seguintes diretrizes que um eficiente tributo ambiental deve seguir (COSTA, 2005, p.315-316):

a) eficiência ambiental: a imposição tributária deve conduzir a resultados positivos do ponto de vista ambiental, seja através da instituição de tributo assim orientado ou imprimindo-se a tributo já existente este caráter;

b) eficiência econômica: o tributo deve possuir baixo impacto econômico, embora promova a geração de recursos ambientais e/ou a orientação do comportamento do contribuinte para a adoção de uma conduta ecologicamente correta;

c) administração barata e simples: a exigência do tributo não deve onerar a máquina administrativa, sob pena de se criar mais gastos para o poder público ao invés da captação de recursos e maiores dificuldades na fiscalização destes;

d) ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacionais: os tributos não podem repercutir negativamente sobre a economia, prejudicando a livre iniciativa e a livre concorrência, tanto no âmbito nacional, quanto internacional.

3.1 DOS PRINCÍPIOS AMBIENTAIS QUE LEGITIMAM A TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA

Além das já mencionadas diretrizes para um tributo eficiente, foi também resultado dos trabalhos desenvolvidos na RIO-92 a concepção de diversos princípios que guardam estreita correlação com a questão da tributação ambiental. Optamos por enumerar aqueles que mais significativamente se relacionam com as discussões sobre a implementação de um modelo de tributação ambientalmente orientado, como mais um mecanismo de proteção do meio ambiente.

3.1.1 PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL (OU DA SOLIDARIEDADE)

O princípio do desenvolvimento sustentável está diretamente relacionado ao tema deste trabalho, uma vez que, ao tratar-se de tributação ambiental, a sua aplicação condiz tanto com a proteção ao meio ambiente, quanto com o desenvolvimento econômico. Em relação ao desenvolvimento econômico, nos parece consideravelmente claro que sua compatibilização no que concerne à proteção do meio ambiente não é fácil, principalmente quando olhamos para o passado e constatamos que os modelos de produção vigentes possuem raízes fincadas historicamente no puro extrativismo dos bens naturais, os quais bem sabemos serem, em sua ampla maioria, não renováveis.

O cerne do princípio da solidariedade está contido na idéia de que o homem possui a obrigação de preservar e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras. Milaré (2009, p. 819-820), ao discorrer sobre a importância desse princípio, afirma que o mesmo busca assegurar a solidariedade da presente geração em relação às futuras, para que também estas possam usufruir, de forma sustentável, dos recursos naturais. E assim sucessivamente enquanto a família humana e o planeta Terra puderem coexistir pacificamente. Defende ainda o doutrinador que a importância do preceito se eleva quando tomamos em consideração que a generosidade da terra não é inesgotável, e que já estamos consumindo cerca de 25% além da capacidade planetária de suporte e reposição.

Conforme já mencionado, a Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, também adotou o princípio da solidariedade em seu texto. Os princípios número 1, 3 e 8, da Declaração, incluíram a exigência de equidade no atendimento às gerações presentes e futuras. Nos seguintes termos:

Princípio 1

Os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza.

Princípio 3

O direito ao desenvolvimento deve ser exercido, de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de desenvolvimento e ambientais de gerações presentes e futuras.

Princípio 8

Para atingir o desenvolvimento sustentável e 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 princípio aqui analisado desperta uma interessante discussão sobre a dificuldade em se aplicar a equidade aliada ao princípio da solidariedade. Sobre o problema, Paulo Affonso Leme Machado (2004, p.51) explica que a equidade no acesso aos recursos ambientais deve ser enfocada não só com relação à localização espacial dos usuários atuais, mas também em relação aos usuários potenciais das gerações vindouras. Machado entende que a equidade não é fácil de ser estabelecida, exigindo considerações de ordem ética, científica e econômica das gerações atuais e uma avaliação prospectiva das necessidades futuras, nem sempre possíveis de serem conhecidas e medidas no presente.

No que diz respeito à legislação pátria, tanto a Constituição Federal de 1988, quanto a Lei 6.938/81 que trata da Política Nacional do Meio Ambiente, abordaram de forma expressa o referido princípio.

3.1.2 PRINCÍPIOS DA PREVENÇÃO E DA PRECAUÇÃO

O legislador pátrio, ao cuidar da tutela jurídica do meio ambiente, optou por criar dispositivos com vistas à remediação de prejuízos concretamente causados à natureza, além de estabelecer normas que visam a impedir a ocorrência dos danos. Esse raciocínio se ampara, primordialmente, nos estudos científicos que provaram o caráter não-renovável da maioria dos recursos naturais disponíveis, bem como pela constatação de que há um sensível equilíbrio entre os elementos que compõem os diversos ecossistemas, de modo que, quase sempre, não é possível reconstituir artificialmente o estado anterior ao dano provocado.

É com base nessas premissas que surgem os princípios da prevenção e precaução no ordenamento jurídico. Sobre a diferenciação entre eles, Milaré (2009, p. 823) ensina que sinteticamente, podemos afirmar que a prevenção está relacionada com os riscos ou impactos já conhecidos pela ciência, enquanto que a precaução volta-se para os riscos ou impactos desconhecidos. Em outros termos, enquanto a prevenção trabalha com o risco certo, a precaução vai além e se preocupa com o risco incerto. Ou ainda, a prevenção se dá em relação ao perigo concreto, ao passo que a precaução envolve perigo abstrato.

Os mencionados princípios encontram-se elencados na Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (Rio 92), especificamente no item nº 15, *verbis*:

Princípio 15

Com o fim de proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deverá ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.

Ainda, a prevenção e precaução estão previstos na Constituição Federal, precisamente no art. 225, bem como no art. 2º, da Lei 6.938/81, que trata da Política Nacional do Meio Ambiente.

3.1.3 PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

O princípio do poluidor-pagador surgiu oficialmente na política ambiental brasileira por meio da OCDE⁶, em 1972, quando da “Recomendação do Conselho sobre os princípios orientadores relativos aos aspectos econômicos internacionais das políticas ambientais”, e foi definido conforme segue:

O princípio a ser aplicado para a imputação dos custos das medidas de prevenção e de luta contra a poluição, princípio que favorece o emprego racional dos recursos limitados do meio ambiente e evita as distorções no comércio e nos investimentos internacionais, é o princípio dito ‘poluidor-pagador’. Este princípio significa que o poluidor deverá ser imputado das despesas relativas às referidas medidas, emanadas pelo poder público, para que o meio ambiente permaneça num estado aceitável. Em outros termos, o custo dessas medidas deverá repercutir nos custos dos bens e serviços que estão na origem da poluição pelo fato de sua produção e/ou consumo. De uma maneira geral, tais medidas não deverão ser acompanhadas de subvenções suscetíveis de engendrar distorções importantes no comércio e investimentos internacionais.

⁶ A OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) é responsável por diversas diretrizes na área econômica ambiental, sendo a pioneira a lançar a definição sintética do poluidor pagador por intermédio da Recomendação C (72) 128 de 26/05/1972.

Na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, o princípio está elencado no item nº 16, nos seguintes termos:

Princípio 16

“Tendo em vista que o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo decorrente da poluição, as autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando na devida conta o interesse público, sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais.”

Quanto à regulação constitucional, é fato que a Constituição Federal de 1988, já abarcava a idéia do poluidor-pagador, nos termos do seu artigo 225 e incisos, no qual estão contidas as diretrizes sobre a tutela ambiental a serem seguidas pelo ordenamento jurídico.

Em âmbito infraconstitucional, o princípio em comento aparece já na Lei 6.938/81, que instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente, mais precisamente em seu art. 4º, VII, que prevê a “imposição ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos”.

Marcelo Abelha Rodrigues, (2002, p. 143-144), refletindo com muita propriedade sobre o objetivo do princípio do poluidor-pagador, ensina que o escopo do presente princípio é redistribuição equitativa das externalidades ambientais. Rodrigues entende que se os efeitos externos negativos do mercado são suportados pela sociedade, beneficiando o responsável pelo produto (fornecedor, comerciante, fabricante, etc.) por meio do lucro que este obtém com sua atividade, que em alguma fase da cadeia de mercado é degradante do meio ambiente ou diminuiu o exercício do uso comum dos componentes ambientais, nada mais justo que todos os custos de prevenção, precaução, correção na fonte, repressão penal, civil e administrativa que são despendidos pelo Estado, a quem incumbe a gestão dos componentes ambientais, sejam suportados pelo responsável pelas externalidades ambientais.

Já Antunes (2006, p. 42-43), apresenta o seu ponto de vista a respeito do princípio em debate, partindo da diferenciação entre ele e a questão da responsabilidade ao explicar que o que diferencia o PPP da responsabilidade é que ele objetiva retirar o ônus do custo econômico que recai sobre a coletividade e dirigi-lo diretamente ao utilizador dos recursos ambientais.

Não há, no âmbito dos objetivos do presente princípio, a idéia de recuperar um bem ambiental que tenha sido lesado, mas sim o estabelecimento de um mecanismo econômico que impeça o desperdício de recursos ambientais, impondo-lhes preços que reflitam os prejuízos ambientais causados. Antunes acrescenta, ainda, que recursos ambientais como a água e o ar, em função de sua própria natureza, sempre que forem prejudicados ou poluídos, implicam um custo público para a sua recuperação e limpeza. Este custo público, como se sabe, é suportado por toda a sociedade, consistindo, ao final, em um subsídio ao poluidor. O PPP busca, exatamente, eliminar ou reduzir tal subsídio a valores insignificantes. Conclui o doutrinador que o PPP, de origem econômica, transformou-se em um dos princípios jurídicos ambientais mais importantes para a proteção ambiental.

4 DAS PROPOSTAS PARA MODIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO VISANDO À IMPLANTAÇÃO DE UMA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

Antes de adentrarmos especificamente no estudo das propostas existentes para uma tributação “verde”, mister tecermos algumas considerações sobre as formas como a tributação pode ser utilizada com o escopo de se alinhar ao disposto no art. 225, da Constituição Federal.

Primeiramente é preciso averbar que a tributação ambiental pode atuar de diversos modos, dentre os quais podemos elencar o uso dos instrumentos econômicos disponíveis para produzir efeitos diretamente por intermédio de tributos, por meio de incentivos e benefícios fiscais, através de isenções, ou mesmo de obrigações acessórias, de modo que todos os meios fiscais são plenamente hábeis para induzir condutas, restaurar danos ou redistribuir custos ambientais.

Nesse ponto, relevante é o posicionamento da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, a qual possui como objetivo central promover o desenvolvimento econômico e social no mundo estimulando investimentos nos países em desenvolvimento. A Organização vem, reiteradamente, demonstrando ser amplamente favorável à implementação da tributação ambiental por parte dos países em desenvolvimento, a qual já é largamente aplicada nos Estados que a compõe.

Para a OCDE, direcionar o sistema tributário para a preservação ambiental é perfeitamente possível e adequado. Segundo Spagolla (2008, p.92-93), o posicionamento da

Organização é no sentido de que, ao atribuir-se ao sistema tributário o fim de preservar o meio ambiente, está-se induzindo mais vigorosamente a inovação tecnológica antipoluição, uma vez que os poluidores se verão incentivados a desenvolver meios para reduzir a degradação além do que exige a legislação em vigor. Ainda, a OCDE também defende que os tributos podem gerar receitas que permitam o financiamento das medidas de política ambiental.

Para aquela Organização, a tributação ambiental deve estar alicerçada em dois preceitos básicos: primeiramente, os tributos devem ser empregados como forma de correção das externalidades negativas, de modo a embutir no custo da atividade econômica os danos gerados no processo produtivo; noutro prisma, devem também induzir comportamentos no sujeito passivo que gerem menos prejuízo ao meio ambiente, de modo que ele busque formas ecologicamente adequadas para o desenvolvimento de suas atividades.

Todavia, não obstante seja consenso a existência de todas essas possibilidades de uso da tributação para fins de proteção do meio ambiente, não está expressa, nos dispositivos referentes ao sistema tributário na Carta Constitucional brasileira, a preocupação com o meio ambiente, com a designação clara de que determinadas normas tributárias destinam-se à indução de condutas que visem à preservação ambiental.

Tal fato, a inexistência de disposições especificamente voltadas à proteção do meio ambiente no sistema tributário nacional, tem despertado a iniciativa de estudiosos da área ambiental e tributária que, agindo juntamente a parlamentares, têm elaborado propostas de emendas à Constituição visando suprir essa lacuna, conforme estudaremos a seguir.

4.1 A PEC N° 31/2007

A Proposta de Emenda à Constituição n° 31/2007, de autoria do deputado Virgílio Guimarães, foi apresentada em abril de 2007, encontra-se em regime de tramitação especial e está apenas aguardando designação em pauta para ir a plenário, na Câmara dos Deputados.

A referida PEC visa alterar significativamente o Sistema Tributário Nacional, englobando, em suas disposições, diversas matérias de cunho ambiental. Entre suas principais aspirações estão estabelecer uma série de mecanismos com o objetivo de melhorar a administração tributária, controlar a carga tributária, bem como proteger o meio ambiente e combater a desigualdade regional. Ainda, possui como objetivos tornar o Sistema Tributário Brasileiro desenvolvimentista, municipalista, federativo, socialmente justo e ambientalmente seguro, estabelecendo como meta, quanto a este último ponto, colocar o objetivo da

preservação ambiental no cerne das soluções tributárias, notadamente na distribuição do ICMS para os municípios e na fixação do IPI.

Analisando-se a proposta original juntamente às emendas até então apresentadas, podemos apontar o seguinte rol de questões voltadas direta ou indiretamente a uma tributação ambientalmente orientada na PEC N° 31/2007: A) Reformar o art. 145, § 3 da CF/88 incluindo uma previsão no sentido de que poderá ser considerado o PPP na instituição e na graduação de tributos; B) Alterar o art. 150, VI, para que seja incluída vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de tributar operações de reciclagem que sejam obrigatórias por força de legislação aplicável em todo o território nacional; C) Reformar o art. 161-A, incluindo a previsão de que a repartição das receitas tributárias poderá considerar critérios que considerem a proteção ambiental; D) Impor o princípio da seletividade ambiental do IVA-F, do IPI e do ICMS, de acordo com a essencialidade e o impacto ecológico do produto, mercadoria ou serviço; E) Autorizar à União a criar empréstimos compulsórios no caso da ocorrência de desastres naturais; F) 6. Criar imunidade do ITR sobre áreas de preservação permanente, reservas legais, e áreas de interesse ecológico; G) Criar CIDE ambiental sobre produtos potencialmente causadores de significativo impacto ambiental; H) Criar adicionais e redutores de alíquotas do IR por setores, conforme seu impacto ambiental; I) Autorizar a instituição de mecanismos econômicos destinados a estimular a proteção do meio ambiente; J) Destinar 25% das receitas do ITR aos municípios, de acordo com a área ocupada por áreas protegidas por interesse ambiental; K) Criar a vinculação das receitas do IR, IPI e IVA-F para financiamento de projetos ambientais; L) Permitir a cobrança diferenciada de alíquotas do IPVA, de acordo com o impacto ambiental do veículo; M) Prever a criação de contribuição de intervenção ambiental e de utilização de política tributária como mecanismo de proteção ambiental.

Neste ponto, chamamos a atenção para a proposta contida na PEC N° 31/2007, que trata da vinculação das receitas do IR, do IPI e do IVA para financiamento de projetos ambientais, tema esse que será retomado e discutido no decorrer deste trabalho.

4.2 A PEC N° 353/2009

A Proposta de Emenda à Constituição n° 353/2009, de autoria do deputado Roberto Rocha, foi apresentada em abril de 2009 e ficou conhecida como “Reforma tributária verde”. Infelizmente, a referida proposta foi arquivada em janeiro de 2011. Todavia, é extremamente válida sua menção no presente trabalho, em virtude das relevantes disposições que a mesma

continha no sentido de estabelecer uma tributação ambiental no Brasil. Além disso, sua análise constitui um valioso estudo de caso dentro da proposta aqui apresentada.

Estudando o inteiro teor da PEC 353/2009, constatamos que as principais proposições no sentido de instituir um sistema de tributação ambiental são as seguintes: A) A previsão de que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, bem como os impostos cobrados pela União, devam sempre que possível ser orientados pela seletividade sócio-ambiental e ter as alíquotas fixadas em função da responsabilidade sócio-ambiental das atividades do contribuinte; B) Incluir o custo ambiental no preço do bem ou serviço, baseado no impacto ambiental proveniente da sua produção, comercialização ou prestação; C) A imunidade tributária para os bens e serviços ambientalmente adequados, como materiais reciclados, serviços de saneamento ambiental, máquinas, equipamentos, e aparelhos antipoluentes; D) O ITR deverá ser progressivo, e terá a sua alíquota fixada de forma a estimular o respeito à função sócio-ambiental da propriedade; E) O IPTU deverá ter alíquotas diferenciadas de acordo com a localização, o uso conferido ao imóvel e o respeito à função social da propriedade; F) O IPVA deverá ter alíquotas diferenciadas em função do consumo energético e da emissão de gases poluentes por veículo; G) Estabelecer a repartição das receitas entre os entes federativos também com base em critérios ambientais, como seria o caso da manutenção de mananciais, de abastecimento, unidades de conservação, existência de terras indígenas, serviços de saneamento ambiental, reciclagem e educação ambiental.

De acordo com o entendimento de Montero (2011, p. 244-245), a PEC N° 353/09 tinha como objetivo principal que a carga tributária fosse ponderada de acordo com os impactos ambientais, positivos ou negativos, gerados pelos bens, serviços ou atividades de cada empresa. Além disso, a referida proposta, com iniciativas interessantes para implementar instrumentos tributários de gestão ambiental de uma forma mais eficaz e eficiente, demonstrava cabalmente a necessidade da introdução da variável ambiental no sistema tributário brasileiro como instrumento essencial à proteção desse direito fundamental.

4.3 MODELO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL PARA AMÉRICA LATINA

Apesar não ser uma proposta legislativa propriamente dita e sim um valioso instrumento acadêmico e técnico, a menção ao Modelo de Código Tributário Ambiental para América Latina justifica-se em função das propostas e recomendações ao legislador quando da possível elaboração de uma legislação que trate especificamente da tributação ambiental no

país. Montero (2011, p. 246) lembra que a proposta do MCTA-AL não é voltada para uma reforma radical nos sistemas tributários dos países da América Latina, da mesma forma que não visa impor a criação de determinados tributos verdes. Constitui-se, na verdade, em uma proposta concreta e simples que permitirá orientar o legislador na hora de avaliar – caso a caso-, a possibilidade de implementar um tributo de caráter ambiental, e determinar a figura tributária mais adequada para resolver um determinado problema ambiental.

Dentre as propostas constantes do MCTA-AL estão a introdução, no Código Tributário Nacional, de uma definição do que sejam tributos ambientais, a definição de seu fato gerador, a obrigatoriedade de que toda proposta de estabelecimento de um novo tributo ambiental ou de modificação específica das quantias de tributo preexistente deverá incluir, entre os antecedentes e estudos prévios para sua elaboração, uma memória econômico-ambiental que justifique os critérios de quantificação utilizados. No mesmo sentido, há previsões no intuito de que a determinação do montante do tributo deverá atender à intensidade da incidência ambiental objeto do gravame, bem como de que o estabelecimento do tributo verde deverá ser acompanhado de medidas que garantam o mínimo existencial individual e familiar das pessoas físicas afetadas direta ou indiretamente pela carga tributária (BUÑUEL, 2003, p. 21-22).

5 PRINCÍPIO DA NÃO-AFETAÇÃO DE TRIBUTOS

Muito embora não seja tema específico de direito tributário, mas sim de direito financeiro, o princípio da vinculação de receitas ou, como a doutrina convencionou mais comumente chamá-lo, princípio da não-afetação de tributos, além de constituir-se, como é da natureza de todo e qualquer princípio jurídico, norte para interpretação e aplicação do direito, possui ainda a função de, conforme leciona Marcos André Vinhas Catão (2006, p. 566), ligar funcionalmente o direito financeiro e o direito tributário.

Segundo o referido jurista, há setores da doutrina que entende a não-afetação apenas como uma regra de direito financeiro, ao passo que outros a enxergam como verdadeiro princípio, sob a justificativa de que essa disposição constitucional é destinada especificamente ao legislador orçamentário que se encontra impedido de instituir lei que determine a vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa. Catão acrescenta que o princípio em debate possui um caráter negativo, especialmente quando o mesmo é limitado. Logo, a não-

afetação, por incorporar uma limitação de índole constitucional ou legal, quando é excepcionada em relação a algum tributo, induz ao legislador a vinculação ou afetação da receita tributária (2006, p. 567).

O princípio em comento encontra-se disposto no inciso IV do art. 167, da Constituição Federal, e veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo algumas exceções inseridas no corpo da Constituição que vem sendo ampliadas por meio de emendas constitucionais. Dessa forma, estão alheios à vedação aqui tratada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159; a destinação de recursos para as ações e serviços de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º do art. 167. Mister anotar que o dispositivo constitucional fala em vinculação de receita apenas de impostos, o que significa que é possível vincular taxas e contribuições de melhoria, o que não poderia ser diferente, por conta mesmo da própria natureza dessas espécies tributárias.

Ainda na esteira das exceções ao aludido princípio, a Carta constitucional facultou aos Estados-membros e ao Distrito Federal vincular até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida a programa de apoio à inclusão e promoção social, nos termos do parágrafo único do art. 204, e de igual percentual para o fundo de fomento à cultura para o financiamento de programas e projetos culturais, conforme § 6º do art. 216. Em ambas as hipóteses, restou proibida a aplicação de recursos do fundo nas despesas com pessoal, encargos sociais e serviço da dívida, ou qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiadas.

Enriquecendo a discussão sobre o tema das exceções, Harada (2009, p. 71) aponta ainda a Emenda Constitucional de Revisão n 1, de 1-3-94, que incluiu os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituiu o Fundo Social de Emergência para os exercícios de 1994 e 1995, com o objetivo de sanear as finanças da União e promover a estabilização econômica (art. 71 do ADCT) . Para formação desse fundo, estabeleceu novas vinculações, ainda que provisórias, como se depreende do art. 72 do ADCT envolvendo, entre outros, o produto da arrecadação do IRRF pela União, suas autarquias e fundações; parcela do produto da arrecadação do ITR; o produto da arrecadação do IR e do IOF resultantes de alterações introduzidas pelas Leis n 8.847, 8.848 e 8.849, todas de 28-1-94; parcelas do

produto de arrecadação resultante da elevação de alíquotas da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24-7-1991, a qual passa a ser de trinta por cento para os exercícios de 1994 e 1995, além de vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuadas as vinculações retrocitadas.

Anote-se que na história das constituições brasileiras, a regra da não afetação foi consagrada a partir de 1967, mediante a proibição à vedação da receita de todos os tributos, à exceção apenas dos impostos únicos, que eram impostos específicos (sobre petróleo, telecomunicações e energia elétrica). Essa disposição se manteve com a Emenda Constitucional nº 01/1969, a qual, além de especificar quais seriam esses impostos únicos, possibilitou que leis complementares — normas infraconstitucionais, portanto — instituíssem novas exceções a essa vedação. A constituição de 1988, no entanto, adotou critério diverso, impedindo a vinculação de receitas apenas de *impostos* (tendo em vista os diversos tributos parafiscais nela contidos), porém não possibilitou qualquer exceção infraconstitucional à regra originária.

Superados o conceito, seu arcabouço histórico, e suas exceções constitucionais, devemos acrescentar que o princípio da não afetação de tributos, abordado sob o prisma atual da concepção de orçamento público, constitui um verdadeiro instrumento de intervenção política e econômica do Estado. Instrumento este vital para viabilizar os interesses dos grupos detentores do poder. É perfeitamente compreensível que, do ponto de vista político, e como forma de perpetuar o *status quo*, haja uma grande resistência à inclusão de novas exceções ao disposto no art. 167, IV, da CF/88, ainda que tais exceções estejam fundadas em argumentos extremamente relevantes, como é o caso da viabilização de um modelo de tributação ambiental.

A doutrina mais abalizada se divide quanto à flexibilização do princípio, de modo que há aqueles que pregam que a referida disposição constitucional não deve ser mitigada em nenhuma hipótese, alegando, basicamente que não se pode retirar a capacidade de gestão de recursos públicos por parte da administração pública, de modo que essa prerrogativa é vital para a consecução de um programa de governo e da própria governabilidade em si. Por outro lado, há doutrinadores que defendem a inclusão de mais exceções ao princípio em tela, ou mesmo a própria desconstitucionalização do princípio da não-afetação, de modo que interesses públicos e direitos fundamentais dos cidadãos possam ser melhor atendidos, ou mesmo viabilizados com tais medidas.

Regis Fernandes de Oliveira (2011, p. 385) possui entendimento no sentido de que em função do princípio da não afetação de tributos não pode haver o que ele chama de mutilação de verbas públicas. Segundo o doutrinador, o Estado não pode ser privado da massa de dinheiro arrecadado, uma vez que deve ter a prerrogativa de destinar seus recursos da forma que melhor lhe convier, obedecendo aos parâmetros que eleja como preferenciais. Segundo ele, não se pode colocar o Estado dentro de uma camisa de força, reduzindo seus recursos, sob pena de os objetivos de governo virem a ser frustrados. Em suma, a disponibilidade para agir da administração pública, em sua competência discricionária quanto à aplicação de recursos públicos, deve ser intocável.

O Professor Ricardo Lobo Torres (2001, p. 136) apresenta entendimento ainda mais extremado e averba que não deve existir nenhuma exceção ao princípio da não-vinculação, defendendo a restrição a toda e qualquer vinculação de receita tributária. Segundo Torres não deveria existir sequer a possibilidade de vinculação de receitas das contribuições e taxas.

Observando o posicionamento dos supracitados juristas, é possível concluir que, no Brasil, o princípio da não-afetação é elevado a um patamar de importância significativo no ordenamento jurídico. Todavia, tal condição acabou gerando o que muitos tributaristas consideram uma das maiores distorções existentes atualmente no nosso sistema tributário. Tal distorção consiste no que é conhecido como redirecionamento de receitas advindas de contribuições e taxas, as quais, por força de disposições constitucionais, deveriam estar vinculadas a despesas específicas, como, *exempli gratia*, a saúde e a seguridade social. Marcos André (2006, p. 568) explica que a não-afetação de tributos no Brasil é aplicada tão somente aos impostos, em virtude mesmo de sua característica de tributos não vinculados. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, mesmo no caso de contribuições à seguridade social, as quais ostentam a qualidade de tributos vinculados e que deveriam necessariamente ter sua receita aplicada na seguridade, o Tesouro Nacional pode utilizar os valores arrecadados em gastos gerais do Estado.

Entendemos, em virtude do exposto supra, que posições mais radicais em defesa da não abertura de exceções ao princípio da não-afetação, como as citadas anteriormente, podem não ser o melhor caminho para um manejo eficiente do orçamento público, principalmente quando tomados em consideração a importância para a população da garantia de provimento de recursos a determinadas áreas consideradas mais sensíveis. No que tange ao tema específico deste trabalho, qual seja, a tributação como instrumento de proteção ambiental,

demonstraremos a seguir a importância de se repensar o princípio da não-afetação, o que conduz, necessariamente, à sua flexibilização.

6 A VINCULAÇÃO DE RECEITAS COMO FATOR ESSENCIAL À EFETIVIDADE DE UM MODELO DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Primeiramente, mister deixar claro que o posicionamento adotado neste trabalho está alinhado ao setor da doutrina que entende que a efetividade de um modelo de tributação ambientalmente orientado no Brasil, passa, necessariamente, pela vinculação da receita dos impostos com fins ambientais já existentes, ou que venham a ser criados, devendo os valores por meio deles arrecadados, serem destinados a ações específicas para a proteção do direito fundamental ao meio ambiente. É essencial para a efetiva proteção desse bem jurídico, que os referidos recursos sejam remetidos para um fundo específico voltado a subsidiar ações diretamente relacionadas à sua proteção.

Tecendo algumas considerações sobre política orçamentária, anote-se que reluz perfeitamente claro que os recursos hoje destinados ao meio ambiente são insuficientes para custear as atividades inerentes à sua defesa. É fato que a receita orçamentária advém, em sua maior parte, dos tributos e contribuições. Tratando da área ambiental especificamente, os recursos orçamentários dirigidos ao Ministério do Meio Ambiente são, originalmente, oriundos dos impostos, que custeiam as atividades gerais do Estado. Logo, concluímos que o montante dos recursos destinados ao meio ambiente, estão sujeitos, assim como todas as áreas que não possuem exceção constitucional que lhe vincule a receita de um determinado imposto, à política governamental que estabelece a prioridade de sua atuação.

Roberto Wagner Lima Nogueira (2004, p. 189) explica, com muita propriedade, que a decisão consistente em que área os recursos serão aplicados é essencialmente política. O governante elabora um plano de ação, demonstra-o nas leis orçamentárias, indica as fontes de seu atendimento e realiza a despesa. O plano de gastos é produto das convicções ideológicas, religiosas, políticas e sociais do grupo que detém o poder. A questão ambiental, o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, não é tido como prioridade frente à vontade política do Estado brasileiro, muito embora sua essencialidade e importância apontem no sentido inverso.

Dessa forma, resta muito claro que depender das prioridades estatais, as quais estão muito distantes de conceder a devida atenção à causa ecológica, e do que for rateado entre as

diversas atividades e órgãos estatais, conduz a causa ambiental a não ser uma prioridade. Logo, não há qualquer prioridade na consumação de políticas ambientais que concretizem as disposições constantes no art. 225, CF/88, consistente na proteção do meio ambiente. Consta-se, enfim, um lamentável descompasso das atribuições ambientais deferidas à União, Estados e Municípios e os recursos disponíveis para efetivá-las.

A questão da falta de prioridade ambiental na gestão do orçamento público, juntamente à condição do meio ambiente como direito fundamental, nos termos da Constituição Federal de 1988, constituem-se fundamentos insuperáveis para justificar a inclusão de mais uma exceção ao disposto no art. 167, IV, CF/88. Considerando que estamos tratando da proteção a um direito fundamental, perfeitamente admissível considerar que a receita advinda dos tributos ambientais esteja em sintonia com a finalidade extrafiscal almejada, destinando-se esses recursos diretamente ao custeio de atividades direcionadas à recuperação, prevenção ou mitigação de danos ambientais, ou mesmo para custear programas de preservação do meio ambiente.

Todavia, tal entendimento está atrelado a uma quebra de paradigma no que diz respeito ao princípio da não afetação de tributos, especificamente no que tange ao seu caráter de princípio absoluto, o que é defendido por grande parte da doutrina, conforme já mencionado alhures. Nesse sentido, temos as lições de Catão (2006, p. 566), que prega que o princípio da não afetação não deve ser absoluto, e que, na verdade, deve ser repensado sob uma nova ótica, especialmente quando se trata de países em desenvolvimento, os quais, a par dos impostos, já dispõem de diversos tributos (como contribuições e taxas), que já são afetados pela sua própria natureza.

Observando a experiência alienígena, exemplo singularmente relevante é o dos Estados Unidos da América, com a política dos chamados *superfunds*, especificamente aquele instituído pela lei de reautorização e reforma do CERCLA (Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act)⁷, datado de 1986. O mesmo é composto por receitas diretamente afetadas, principalmente dos impostos sobre petróleo, produtos químicos e derivados. Tais receitas são utilizadas diretamente pela Environmental Protection Agency – EPA, nas ações voltadas a combater os lançamentos ou liberações de substâncias perigosas que possam por em perigo a saúde pública ou o meio ambiente. Há uma lista nacional de

⁷ United States Environmental Protection Agency. Disponível em: <<http://www.epa.gov/superfund/>>. Acesso em: 4 set. 2013.

prioridades, e os recursos oriundos do *superfund* são utilizados também para que as áreas contaminadas presentes nessa lista sejam investigadas e seu saneamento executado. Sua origem data do ano de 1980, quando o então presidente Jimmy Carter assinou a lei que criou o programa. Não há dúvidas de que foi através da afetação de tributos do CERCLA que os EUA desenvolveram uma verdadeira política tributária ambiental.

Conforme já mencionado anteriormente, não há celeuma quanto à questão da afetação relacionada às contribuições e às taxas, até mesmo em função de sua natureza contraprestacional. A celeuma existe somente em relação aos impostos, por conta do princípio aqui estudado. Tomando em consideração o princípio do poluidor pagador, cerne de qualquer modelo de tributação ambiental, é razoável afirmar que a afetação das receitas conferiria maior legitimidade ao imposto ambiental, refletindo na comunidade a certeza que o PPP foi respeitado (Montero, 2011, p. 149).

Nesse diapasão, retomando o que foi esposado supra acerca do controle por parte da sociedade quanto ao gasto de recursos, entendemos ser claramente mais fácil para os setores da sociedade interessados fiscalizar o uso dos recursos para uma determinada área, no caso, ao meio ambiente, quando esses recursos estão vinculados diretamente aos tributos. A *contrario sensu*, a destinação de recursos para uma determinada causa, quando advindos do orçamento geral, tem demonstrado ser sempre mais lenta e menos efetiva que o modelo de vinculação de receitas. Em outras palavras, nos parece que seria muito mais simples aos cidadãos fiscalizar e cobrar dos gestores públicos a aplicação de recursos à proteção ambiental, se esses recursos fossem todos originários de receitas vinculadas a tributos especificamente ambientais.

Nesse mesmo sentido, esposando entendimento sobre a questão do controle dos gastos fiscais, Catão (2006, p. 581), ensina que em países nos quais esse controle ainda deixa muito a desejar, caso do Brasil, seja devido a não assimilação de conceitos como o de responsabilidade fiscal, ou mesmo devido à repartição de competências tributárias entre diferentes entes federados, apresenta-se imprópria a adoção taxativa do princípio da não-afetação.

No mesmo prisma, temos a doutrina de Amaral (2007, p. 162), defendendo que o melhor modelo de tributação ambiental englobaria a instituição de tributos que não só internalizem as externalidades ambientais negativas, mas que também estabeleça a vinculação dos recursos arrecadados para as atividades de proteção ao meio ambiente.

Entendemos que a reforma do art. 167, IV, CF/88, é essencial para a viabilidade de um modelo de tributação orientada à consecução da proteção ambiental, na qualidade de direito fundamental dos cidadãos, nos termos do art. 225 da Carta constitucional. Observe-se o caso da PEC N° 31//2007, anteriormente abordada neste trabalho, a qual possui entre suas principais propostas criar a vinculação das receitas do IR, IPI e IVA-F para financiamento de projetos ambientais. A possibilidade de implementação dessa proposta demanda uma profunda discussão que pode abranger, de um ponto de vista mais radical, a desconstitucionalização do princípio da não afetação, ou, numa posição mais moderada à qual nos alinhamos, o acréscimo de novas exceções ao princípio no corpo constitucional. Parece-nos que o melhor caminho seria a inclusão de mais uma exceção no texto do art. 167, IV, CF/88, para destinar a receita advinda de impostos utilizados com fins ambientais já existentes, ou mesmo dos que possam vir a ser criados, a um fundo específico, voltado a financiar ações específicas de proteção a esse bem jurídico.

Muito embora estejamos alinhados a uma corrente moderada, muitas são as vozes que se insurgem com uma posição mais radical, como é o caso de José Marcos Domingues de Oliveira (2007, p. 152), para quem a desconstitucionalização do princípio da não-vinculação representaria uma evolução no direito constitucional brasileiro. O Prof. José Marcos critica arduamente a ausência de espaço legal, que não permite que a legislação infraconstitucional possa mitigar a regra da não-afetação (2001, p. 56-57). Segundo o doutrinador, o ideal é deixar que o legislador tenha liberdade para decidir sobre a vinculação ou não da receita oriunda de impostos em função de valores legítimos (relevância da causa, programas de governo, anseios da população, etc.) que demandem um cuidado especial ou preferencial em relação a outras pautas.

Por fim, ao defendermos a vinculação das receitas oriundas de tributos verdes, ressaltamos que um dos principais argumentos favoráveis à manutenção da não-vinculação, qual seja, o não-engessamento da liberdade de escolha por parte do administrador público, não mais se justifica no período em que vivemos, o qual apresenta uma gestão tributária limitada pela rigidez orçamentária, além da questão da responsabilidade fiscal, e da divisão de responsabilidades entre o executivo, legislativo e judiciário na gestão do orçamento público. Há tempos que o poder executivo não é mais absoluto na condução dos gastos públicos, inclusive em função do período de supremacia da chamada Constituição Financeira no qual vivemos (CATÃO, 2006, p. 581).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muito embora o Brasil seja reconhecido como sendo um dos países com a legislação mais avançada no que diz respeito à tutela do meio ambiente, possuindo, tanto em nível constitucional, quanto infraconstitucional, regramentos que se coadunam com as discussões e necessidades mais atuais relativas a esse tema, ainda estamos muito distantes de um nível de proteção ambiental minimamente satisfatório.

Os mecanismos à disposição do poder público e da coletividade para a consecução dos fins colimados no artigo 225, da Constituição Federal de 1988, embora numerosos, não tem se mostrado suficientemente eficientes para consecução do objetivo a que se destinam. Nota-se, entre os setores da sociedade diretamente interessados, um anseio por meios mais eficientes de se proteger o meio ambiente, bem jurídico essencial não só à qualidade de vida propriamente dita, mas à própria vida em si.

Dentre esses anseios, é claro o entendimento de que os processos de desenvolvimento nacional, em todos os seus aspectos, mas, principalmente aqueles voltados à produção industrial e os que, em maior ou menor grau utilizam-se diretamente de recursos ambientais para seu funcionamento, são os causadores da ampla maioria dos problemas de poluição e destruição do meio ambiente.

Nesse contexto, apresenta-se cada vez mais nítida a consciência geral de que esses indivíduos em particular, produzem externalidades negativas para toda a sociedade, e os recursos para tratar os efeitos dessas externalidades não são arcados por eles. Dessa forma, ganha cada vez mais força as discussões acerca da utilização da tributação como instrumento de direcionamento de condutas, visando à defesa do meio ambiente, e, paralelamente, também de internalização dos custos dessas externalidades geradas nos processos produtivos.

A idéia referente ao uso da tributação com o objetivo de proteger o meio ambiente tem sido cada vez mais desenvolvida e tem estado na pauta das conferências da Organização das Nações Unidas há bastante tempo. As discussões sobre o assunto levaram, inclusive, no âmbito da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD), conhecida também como ECO-92, ou Rio-92, ao estabelecimento de parâmetros para elaboração um tributo ambiental eficiente.

Todavia, apesar de as discussões sobre o assunto existirem de longa data, conjugar tributação e meio ambiente, não obstante a possibilidade do uso daquele para consecução dos

objetivos deste último seja unanimidade doutrinária, ainda constitui-se um verdadeiro desafio. Isso porque não é fácil solucionar o conflito principiológico existente entre a proteção dos interesses difusos ou coletivos homogêneos inerentes ao meio ambiente, com os direitos de propriedade e liberdade, além daqueles de garantia dos limites da tributação, ao determinar o exato espaço para a ação fiscal. Alinhar os princípios de direito ambiental a outros princípios constitucionais pertencentes ao direito tributário e financeiro, não tem se apresentado uma tarefa das mais simples.

Nesse contexto, quando trabalhamos a possibilidade de implantação e desenvolvimento de uma tributação ambiental no Brasil, alguns princípios, antes tidos como intocáveis, merecem ser repensados sob a ótica tanto da questão política voltada à gestão do orçamento público, quanto da utilização dos tributos como instrumentos de proteção do direito fundamental ao meio ambiente.

Esse é o caso do princípio intitulado pela doutrina como da não-afetação de tributos. O posicionamento excessivamente fechado de grande parte da comunidade jurídica no sentido de atribuir-lhe uma áurea de imutabilidade, tratando-o quase como uma cláusula pétrea, parece não ter mais espaço frente às novas demandas e concepções relativas à proteção do meio ambiente. A falta de prestígio da causa ambiental nos programas de governo, levando à escassez de recursos para a causa ambiental, juntamente à crescente conscientização acerca do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado ser um direito fundamental entalhado no corpo da Constituição Federal de 1988, conduzem à inevitável constatação de que o princípio da não-afetação deve ser repensado em prol da necessária proteção do meio ambiente determinada na Carta da República.

Os fundamentos apresentados nesse trabalho nos levam a concluir que parece, no mínimo, ser conveniente a discussão da possibilidade de uma reforma constitucional que permita expressamente a vinculação de receitas em matéria de tributos ambientais, bem como a instituição de um fundo ambiental constituído pelas receitas arrecadadas por impostos verdes, em que esses recursos sejam destinados ao financiamento de ações voltadas à proteção do meio ambiente em sentido amplo, permitindo a prevenção e a mitigação do dano ambiental. No caso concreto, conforme todo o exposto, concluímos como essencial ou a desconstitucionalização do princípio de não afetação das receitas tributárias, ou a inclusão de mais exceções ao mesmo, no corpo da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Paulo Henrique do. Direito tributário ambiental. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito Ambiental. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris editora, 2006.

BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel; HERRERA MOLINA, Pedro M. (directores). Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina. (Universidad Complutense de Madrid). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Nº 18, 2003.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Novas perspectivas no princípio de não-afetação e destinação da receita tributária. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Princípios de direito financeiro e tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 565-581.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. Do mecanismo da desvinculação das receitas da União como garantia da livre alocação dos recursos orçamentários. O “jeitinho brasileiro” entra em cena novamente! Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3208, 13 abr. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21510>>. Acesso em: 3 set. 2013.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 31/2007. Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, 9 Abr. 2007. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421>>. Acesso em: 2 de set. de 2013.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MILARÉ, Édis. Direito do Ambiente: a gestão ambiental em foco. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Extrafiscalidade e meio ambiente: O tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Sociais, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2011.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Teoria dos gastos públicos. Direito Financeiro e Justiça Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e Meio Ambiente. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições parafiscais, finalidade e fato gerador, Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 73, São Paulo: Dialética, 2001, p. 50-66.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. Instituições de direito Ambiental. 1. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2002, v. 1.

SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. Tributação ambiental: proposta para instituição de um imposto ambiental no direito brasileiro. Universidade de Marília – UNIMAR, 2008. Disponível em: <<http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/>>. Acesso em: 6 jun. 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e integração no Direito Tributário, 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.