

JAQUELINE SOUZA SOARES REIS

A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORA "VERDE" COMO INSTRUMENTO DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL

Trabalho apresentado para a obtenção de título de Especialista em Direito Ambiental no Curso de Pós-Graduação - *Educação Superior* em Direito Ambiental, do Departamento de Economia Rural e Extensão, Setor de Ciências Agrárias, da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: MsC. Ana Maria Jara Botton Faria.

CURITIBA

2011

À minha família. Meus laços mais estreitos
com o tempo!

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom e a graça de viver.

Ao meu esposo Jonas pelo amor e incentivo constante.

Aos meus filhos: Miriam, Mariana e Matheus por alegrarem a minha existência.

À MsC. Ana Maria Jara Botton Faria minha orientadora.

Ao Dr. Gustavo Souto Maior, ex-presidente do Instituto Brasília Ambiental, grande amigo e incentivador.

A tarefa do direito no ramo do direito ambiental é fazer com que as normas jurídicas possam orientar as ações humanas, influenciando seu conteúdo, no sentido de um relacionamento conseqüente com o meio ambiente. (CRISTIANE DERANI).

RESUMO

O tema da presente monografia: “*A contribuição e melhoria ‘verde’ como instrumento de preservação ambiental*” tem como objetivo geral analisar a viabilidade do Estado obter receitas fazendo uso deste tributo, pela valorização dos imóveis em razão da implantação de parques e unidades de conservação. Tem, ainda, como proposta realizar breve análise sobre a política ambiental do Distrito Federal e os benefícios que esta espécie tributária pode oferecer seja no seu caráter fiscal, como instrumento de arrecadação, seja no extrafiscal como indutor de comportamentos ambientalmente sustentáveis. O estudo baseia-se nos princípios que regem o Direito Tributário Ambiental, em especial: poluidor-pagador, prevenção, precaução, cooperação, legalidade, isonomia e capacidade contributiva.

Palavras chaves: Contribuição de melhoria verde; parques e unidades de conservação; Distrito Federal; Direito Tributário Ambiental.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	07
2 O PAPEL DO ESTADO	09
2.1 ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	10
2.2 O ESTADO COMO AGENTE INTERVENTOR NA ATIVIDADE ECONÔMICA	11
3 DIREITO AMBIENTAL E DIREITO TRIBUTÁRIO	14
3.1 QUALIDADE DE VIDA E DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS .	17
4 MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO	20
5 PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL	22
5.1 PRINCÍPIOS DE DIREITO AMBIENTAL APLICÁVEIS À MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	24
5.1.1 Princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador	24
5.1.2 Princípios da prevenção e da precaução.....	26
5.1.3 Princípio da cooperação	28
5.2 PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO APLICÁVEIS À MATÉRIA AMBIENTAL.....	29
5.2.1 Princípio da legalidade.....	29
5.2.2 Princípio da isonomia.....	32
5.2.3 Princípio da capacidade contributiva	34
6 OS TRIBUTOS AMBIENTAIS	39
7 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	43
7.1 SUJEITOS ATIVO E PASSIVO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	44
7.2 FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	44
7.3 BASE DE CÁLCULO.....	47
7.4 ALÍQUOTA	48
7.5 REQUISITOS PARA COBRANÇA	49
7.6 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA “VERDE”	50
8 A POLÍTICA AMBIENTAL DO DISTRITO FEDERAL	53
CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS	58

1 INTRODUÇÃO

O Distrito Federal tem uma superfície de 5.801,937 Km² (IBGE, 2002). Cerca de 90% (noventa por cento) do seu território é composto por unidades de conservação federais e distritais (ZEE-DF, 2010).

Quem não conhece o Distrito Federal pode se impressionar com este percentual, acreditando que o seu território é preservado e que Brasília é efetivamente a cidade dos parques, segundo o ideal de Lúcio Costa¹.

Entretanto, a realidade é outra. A maioria das unidades de conservação do Distrito Federal existe apenas no papel. Não foram ainda implantadas seja pelo poder público federal ou estadual.

A carência de recursos públicos, a especulação imobiliária e o uso desordenado do solo são algumas das causas apontadas para justificar a não implantação ou a falta de estrutura dessas áreas ambientalmente protegidas.

É neste contexto que se pretende discutir o tema: “A contribuição de melhoria verde como instrumento de preservação ambiental”.

Trata-se de espécie de tributo que leva em conta a realização de obra pública, que após concluída, gera valorização nos imóveis situados no seu entorno, nos termos do artigo 145, III, da Constituição Federal de 1988.

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar a viabilidade do Estado obter receitas fazendo uso deste tributo, pela valorização dos imóveis em razão da implantação de parques e unidades de conservação.

Tem como objetivos específicos: a) avaliar a possibilidade de aplicação desta contribuição, no âmbito do Distrito Federal, como meio de viabilizar a implantação de áreas ambientalmente protegidas e b) analisar o caráter extrafiscal deste tributo, como indutor de comportamentos ambientalmente sustentáveis e mitigadores da ocupação desordenada do solo.

Pretende-se desenvolver o tema analisando-se a doutrina, a legislação e os dados existentes nos órgãos públicos do Distrito Federal.

¹ Arquiteto e urbanista responsável pelo projeto de criação de Brasília. A Nova Capital foi idealizada como uma cidade-parque cujos prédios seriam emoldurados por uma faixa verde, composta por espécies arbóreas, de modo a conferir qualidade de vida à população. (www.vitruvius.com.br/revistas/read/minhacidade/10.113/1824).

Como resultado da presente monografia, buscar-se-á verificar a possibilidade de uso da contribuição de melhoria “verde”, no âmbito do Distrito Federal em razão da implantação de parques.

2 O PAPEL DO ESTADO

O Estado, em uma definição extremamente resumida, é uma ficção, uma criação humana voltada à pacificação social e à consecução dos objetivos comuns da coletividade. É ele quem detém os poderes políticos, jurídicos e administrativos que são impostos aos seus administrados dentro de um determinado território. (Meirelles, 2007, p.03).

Os problemas ambientais, somados à crise econômica mundial da atualidade, requerem cada vez mais uma atuação estatal que seja capaz de implantar políticas eficientes do ponto de vista ambiental e econômico.

No âmbito do Distrito Federal, a preservação do meio ambiente mediante a implantação e manutenção de parques e unidades de conservação, exige necessariamente a intervenção do Poder Público na economia visando à obtenção de receitas para atender ao seu mister.

Os gastos com a implantação e manutenção destas áreas especialmente protegidas exigem recursos cada vez mais vultosos: o Distrito Federal “investiu em 2007, R\$ 1.130.981,88, para implantação, manutenção e consolidação dos parques. No ano de 2008, foram contabilizados R\$ 10.145.020,82; em 2009 o valor foi de R\$ 1.218.730,97 [...]” (IBRAM-DF, 2010).

Visto que a tributação é tarefa exclusiva do Estado² compete a este arrecadar os recursos financeiros necessários ao desenvolvimento de uma gama de atividades em benefício de seus administrados e ainda, para a sua própria manutenção.

Para conferir efetividade às políticas públicas, portanto, o Estado necessita de recursos, posto que “é através das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações de governo.” (PAULSEN, 2007, p.13).

Sob o aspecto ambiental o sistema tributário brasileiro tem assumido cada vez mais caráter instrumental de intervenção no domínio econômico, seja através da obtenção de receitas, seja através da extrafiscalidade, mediante incentivos fiscais e indução de práticas aceitáveis ambientalmente.

² Trata-se de Estado em sentido *lato sensu* visto que tanto a União, quanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir tributos no âmbito de suas competências.

Portanto, cabe ao Estado em benefício da coletividade, adotar medidas de intervenção na economia não “somente como forma de arrecadar tributos e gerar receitas, mas principalmente como instrumento para a promoção de condutas ambientalmente desejáveis.” (TRENNEPOHL, 2008, p. 81).

2.1 ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

No Título VII da Constituição Federal, que trata sobre a Ordem Econômica e Financeira, o art. 170, VI, dispõe que a ordem econômica deve observar como princípio a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado, conforme impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Vale observar que a ordem econômica brasileira, consagrada na Magna Carta, tem como finalidade assegurar a todos existência digna. Esta finalidade está diretamente relacionada a um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, que é a dignidade da pessoa humana, disposta no art.1º, inciso III da Constituição.

De acordo com esta premissa constitucional, argumenta Derani (2001, p.221) “sob o ponto de vista do direito, existem liberdades que não podem se anular. Assim, a essência da ordem econômica, a sua finalidade máxima, está em assegurar a todos a existência digna”.

Relata esta insigne autora que a atividade econômica, que está baseada na dignidade humana, deve ser exercida de modo a garantir um meio ambiente ecologicamente equilibrado:

Isto posto, a livre iniciativa só se compreende, no contexto da Constituição Federal, atendendo àquele fim. Do mesmo modo, a razão de garantir a livre disposição das presentes e futuras gerações a um meio ambiente ecologicamente equilibrado [...]. Portanto, não há de argumentar que para realizar a livre iniciativa devem-se olvidar as disposições, que permitem o livre dispor de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, decorrente da Constituição Federal, no capítulo sobre o meio ambiente. O direito brasileiro não faculta esta alternativa, posto que os dois princípios (o da livre iniciativa e o do meio ambiente ecologicamente equilibrado) são igualmente necessários para a consecução de uma finalidade essencial do texto constitucional: o da realização de uma existência digna. (DERANI, 2001, P.221).

É, portanto, papel do Estado garantir a ordem econômica em harmonia com a defesa do meio ambiente, visto que:

A economia capitalista que visa à obtenção do lucro estará sempre presente nas relações jurídicas ambientais, balizada pelos valores maiores e superiores da dignidade da pessoa humana, o que significa harmonizar a ordem econômica com a defesa do meio ambiente. (FIORILLO, 2009, p.4).

2.2 O ESTADO COMO AGENTE INTERVENTOR NA ATIVIDADE ECONÔMICA.

O Direito Econômico está umbilicalmente ligado à questão ambiental. É o que leciona Derani (2001, p.21) ao afirmar que “a finalidade do direito ambiental coincide com a finalidade do direito econômico. Ambos propugnam pelo aumento do bem-estar ou qualidade de vida individual e coletiva.”

Assevera esta autora que o direito econômico:

Visa a dar cumprimento aos preceitos da ordem econômica constitucional. Ou seja, a estrutura normativa construída sob a designação de direito econômico objetiva assegurar a todos existência digna, perseguindo a realização da justiça social (CF, art.170, *caput*).

Para esta jurista o cerne do direito ambiental encontra-se no direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, nos termos do art. 225, *caput*, da Constituição Federal³.

Neste sentido, apesar de existirem dois fundamentos voltados à formação do Direito Econômico e do Direito Ambiental, no entendimento de Derani (2001, p.80), ambos os direitos possuem a mesma finalidade que é “atender aquele conjunto de atividades e estados humanos substantivos na expressão qualidade de vida.”

Deste modo ao Estado, que é quem produz o Direito, compete garantir a qualidade de vida de seus cidadãos, mediante várias formas de ação, dentre elas regulando a atividade econômica nos termos da Constituição Federal de 1988.

Ao intervir na economia, o Estado pode atuar direta e indiretamente:

A intervenção do Estado no domínio econômico pode, por conseguinte, ocorrer indireta e diretamente, sendo que a intervenção estatal indireta refere-se à cobrança de tributos, concessão de

³ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

subsídios, subvenções, benefícios fiscais e creditícios e, de maneira geral, à regulamentação normativa de atividades econômicas, a serem primariamente desenvolvidas pelos particulares. Na intervenção direta o Estado participa ativamente, de maneira concreta, na economia, na condição de produtor de bens ou serviços, ao lado dos particulares ou como se particular fosse. Trata-se, nesta última hipótese, do Estado enquanto agente econômico. (SALES, 2010, p.173).

No atual Estado Democrático de Direito, exige-se cada vez mais a interferência estatal na atividade econômica de modo a garantir os direitos fundamentais insculpidos na Magna Carta, dentre eles o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O Estado vai atuar proibindo ou limitando o exercício de determinada atividade, em virtude do risco causado ao meio ambiente, ou incentivando a adoção de determinadas condutas.

Atua também fomentando atividades ambientalmente sustentáveis por intermédio da concessão de prêmios aos agentes econômicos. Essas premiações se materializam em incentivos financeiros, econômicos e tributários.

O Estado poderá também, dentro dos limites impostos pela Constituição, intervir de maneira coativa, tributando mais fortemente determinadas atividades de modo a se atingir os interesses ambientais.

Assim uma das formas do Estado intervir na atividade econômica é por meio dos tributos ambientais.

Neste sentido, Paulsen (2007, p.13) entende que “a tributação, no Estado de Direito Democrático, constitui instrumento da sociedade.”

Igualmente, Carrazza tratando da tributação ambiental como instrumento do Estado aduz:

Em suma, da concepção do tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para a idéia de que ele pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos. Converteu-se, pois, num instrumento privilegiado de intervenção estatal, em ordem a possibilitar, por exemplo, uma melhor distribuição da renda do País. (CARRAZZA, 2006, p.708).

Cabe, portanto, ao Estado intervir na sociedade para melhorar as condições e qualidade de vida dos cidadãos.

O poder tributário para, ter legitimidade, não basta estar disposto ou efetivado em textos normativos. Necessário é que o mesmo seja exercido dentro dos limites firmados pelo soberano (povo) e, precipuamente, em benefício deste. Trata-se de exigir que a atuação

do Estado, financiada pelos tributos, do meio ambiente, das crianças, da arte, da cultura, dos idosos, enfim, voltados para a prática de atos socialmente responsáveis. [...] Mister assim, que o Estado exerça um papel ativo no exercício de sua função mais relevante nos tempos atuais, a função de planejar, de conduzir ao futuro, de criar comportamento para a sociedade, em especial, para os agentes econômicos. (BASTOS, 2006, p.155/156).

Discutindo esta idéia Saliba (2005, p.105) argumenta que esta atividade do estado “tem como objetivo, fazer penetrar na consciência de cada um dos cidadãos lições normativas, adotando condutas pedagógicas, que se bem assinaladas, acabam produzindo como corolário, efeitos jurídicos primorosos.”

No que tange ao tema discutido no presente trabalho, a atuação do Estado como agente regulador da economia é imprescindível para a criação de parques e unidades de conservação. Visto que compete ao Poder Público, nos termos do art. 225, §1º, III da Constituição Federal⁴, a criação e conservação destes espaços ambientalmente protegidos, a obtenção de recursos é fundamental para a sua efetivação.

Além disso, coaduna-se com os objetivos da Política Nacional do Meio Ambiente (inciso I, art.4º, da Lei nº6.938/81⁵), que visam à compatibilização do desenvolvimento econômico social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico.

O Estado não pode, portanto, se furtar ao seu dever-poder de promover o direito a um ambiente sadio e, para tanto, deve intervir no domínio econômico, nos estritos limites impostos pela Constituição Federal.

Desta forma, a interferência do Estado na atividade econômica é plenamente legítima e, no contexto ambiental, se justifica com mais razão por ser o um direito que transcende os interesses privados.

⁴ CF- Art.225 Todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado [...].

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

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

⁵ Lei nº6.938/1981 – Art.4º A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

I – à compatibilização do desenvolvimento econômico social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico.

3 DIREITO AMBIENTAL E DIREITO TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal de 1988 impôs ao Poder Público o dever de defender e preservar o meio ambiente de forma ecologicamente equilibrada, por ser essencial à sadia qualidade de vida das presentes e futuras gerações.

Este *status* constitucional conferido ao meio ambiente correspondeu a um enorme avanço na sua defesa e preservação, visto que a sua constitucionalização impõe a proibição de retrocesso.

Por este dispositivo o meio ambiente tornou-se um direito fundamental de maneira expressa. Deve, portanto, ser protegido por toda a coletividade e, principalmente, pelos organismos e instituições estatais.

Patrícia Noll (2008, p.37), citando Bonavides esclarece que os direitos fundamentais são aqueles inerentes ao cidadão e que evoluíram bastante no contexto histórico constitucional. O primeiro direito a ser conquistado foi o direito à liberdade, após buscou-se os chamados direitos sociais, ou de igualdade e, por fim, perseguiu-se os direitos de solidariedade, cujo destinatário não é apenas um indivíduo, mas o gênero humano.

Sob este aspecto, Derani leciona que:

A tarefa do direito no ramo do direito ambiental é fazer com que as normas jurídicas possam orientar as ações humanas, influenciando seu conteúdo, no sentido de um relacionamento conseqüente com o meio ambiente. (DERANI, 2001, p.85).

Explica esta autora que as ações humanas passíveis de serem influenciadas são as que se relacionam aos fatores de reprodução da existência humana. Para ela o direito ambiental permeia todo o processo de produção e reprodução da vida social.

No tocante à produção social pelo Direito Ambiental esclarece Derani (2001, p.85) que esta se refere não apenas à produção de bens, mas a toda relação e comportamento do homem em sociedade (como: trabalho, educação, lazer, produção), tendo por meta a proteção ambiental.

Na esteira da importância cada vez mais crescente do Direito Ambiental, verifica-se que os Tribunais pátrios já vêm decidindo em favor do meio

ambiente, consoante decisão do Supremo Tribunal Federal no MS nº22164/SP, sob a relatoria do Ministro Celso de Mello:

Trata-se [...] de um típico direito de terceira geração, que assiste de modo subjetivamente indeterminado a todo o gênero humano, circunstância essa que justifica a especial obrigação – que incumbe ao Estado e à própria coletividade – de defendê-lo e preservá-lo em benefício das presentes e futuras gerações, evitando-se, desse modo, que interrompam no seio da comunhão social, os graves conflitos intergeracionais marcados pelo desrespeito ao dever de solidariedade na proteção desse bem essencial de uso comum de todos quantos compõem o grupo social. (STF, 2011).

Observa-se que a defesa do meio ambiente é um dever jurídico constitucional que se impõe, no sentido de se atuar positivamente, visando à abstenção de comportamentos nocivos à natureza:

Em uma dimensão objetiva, o direito ao meio ambiente consiste em um direito difuso e coletivo, cujo destinatário final é o gênero humano. Na verdade, trata-se da constatação de que existe um dever fundamental ecológico a que estão submetidos tanto o Estado quanto a coletividade, para a obtenção de uma justiça intergeracional. A proteção jurídica ambiental perfaz-se, em sua dimensão objetiva, através da dimensão de Estado democrático ambiental, tendo o ambiente como tarefa fim do Estado. Diante dessa natureza transindividual do ambiente, configura-se este como um direito ou interesse indisponível e imprescritível. (MILARÉ, 2007, p. 880-882).

Dentre os instrumentos de defesa do meio ambiente de que dispõe o Estado encontram-se os tributos.

Antes, porém de se adentrar na questão tributária é fundamental buscar uma definição do que vem a ser o Direito Ambiental.

O conceito de Direito Ambiental elaborado por Paulo Affonso Leme Machado constitui, dentre os vários conceitos existentes na doutrina, um dos mais completos:

O Direito Ambiental é um direito sistematizador, que faz a articulação da legislação, da doutrina e da jurisprudência concernentes aos elementos que integram o ambiente. [...] Não ignora o que cada matéria tem de específica, mas busca interligar estes temas com a argamassa da identidade dos instrumentos jurídicos de prevenção e de reparação, de informação, de monitoramento e de participação. [...] Um “tema transversal”, porque o Direito Ambiental, na sua estruturação, busca elementos em todos os ramos do Direito, não se fechando em si mesmo. (MACHADO, 2006, p.149-150)

Barrichello (2007, p.114), por sua vez, citando LENS ressalta que o Direito Ambiental por ser um direito “horizontal” abrange os diferentes ramos do

direito: Privado, Público e Internacional é um direito de “integração”, que tende a penetrar em todos os setores do Direito para neles introduzir a idéia ambiental, compreendendo-se, neste aspecto, também o Direito Tributário.

É característica do Direito Ambiental a sua transversalidade. Isto ocorre porque a proteção do meio ambiente exige a utilização de regras inseridas em outros ramos do Direito. Neste sentido, o Direito Tributário, o Direito Econômico, o Direito Constitucional, ou seja, todo o arcabouço jurídico existente oferece subsídios ao Direito Ambiental.

Neste sentido, Derani (2001, p.87), citando Steiger, trata do caráter transversal do Direito Ambiental (*Querschnittsrecht*), aduzindo que este não se encaixa nas classificações clássicas do Direito, como: Civil, Penal, Constitucional e outros. Na realidade “as normas de todas estas disciplinas podem compor o direito ambiental”.

Esclarece esta autora que o Direito Ambiental absorveu as normas que “já tradicionalmente protegiam isoladamente determinados recursos naturais como água, fauna, flora ou paisagem”, buscando harmonizá-las “por meio da edição de normas que dispõem sobre políticas e princípios.

Por seu caráter teleológico, pode-se ter normas de direito ambiental que são direcionadoras de regras originariamente pertencentes a determinados outros ramos do direito. Este é o movimento do direito ambiental, *direito transversal*. Ele perpassa todo ordenamento jurídico, não lhe cabendo uma delimitação rígida e estática. A ele é característico o movimento próprio da sociedade que integra. (DERANI, 2001, p.88).

Do mesmo modo Derani citando Klopfer afirma que:

É difícil a delimitação do direito ambiental, porque a proteção do meio ambiente apresenta-se como uma ‘tarefa transversal’ (*Querschnittaufgabe*) para resolver problemas interrelacionados e exige regras interrelacionadas de proteção ambiental, permeando praticamente todo o conjunto da ordem jurídica, superando com isto, toda classificação tradicional sistemática do direito. (DERANI apud KLOPFER, 2001, p.87).

Acrescenta Klopfer que atualmente muitas leis, dentre as quais se pode citar as leis tributárias, que antes perseguiram outros objetivos agora passam a adquirir um “tom ecológico”, cujo objetivo é a “sustentabilidade ambiental da ordem jurídica como um todo”.

É cada vez mais comum a utilização dos tributos como forma de intervenção em defesa do meio ambiente.

Seguindo esta linha de raciocínio Simone Sebastião (2006, p. 289) entende que tributo e meio ambiente possuem entre si uma relação de correspondência no que tange à atividade financeira do Estado, administrando as receitas e despesas relativas à conservação, prevenção e restauração ambiental.

Para esta autora os tributos correspondem a uma das modalidades de instrumentos econômicos dispostos a serviço da política ambiental.

Estes se mostram extremamente adequados à efetivação da política ambiental, “por conterem em si a solidariedade coletiva e o interesse geral” visto que, todos têm direito de gozar “de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, cuja exploração seja ordenada,” e também a contribuir para a sua conservação “mediante o abastecimento dos cofres públicos, de forma solidária e efetiva, relativamente aos respectivos gastos.” (SEBASTIÃO, 2006, p.289).

Desta forma, os tributos, especialmente os ambientais, fundamentam a sua exigibilidade na possibilidade de efetivação do direito a um meio ambiente equilibrado de modo a ser obter qualidade de vida.

É o que assevera Noll:

Importante observar o tributo como dever remetido a uma função que deve efetivar um direito. Assim, o Estado, a sociedade, e o contribuinte devem utilizar o tributo como meio de adequação da sociedade aos seus ideais e suas metas do bem comum, pois – repete-se o tributo somente tem razão de ser, se fomentador da finalidade de dar meios ao Estado de efetivar os direitos dos cidadãos e melhorar a qualidade de vida da sociedade como um todo. (NOLL, 2008, p.54).

Verifica-se desta forma que Direito Ambiental e Direito Tributário se complementam na medida em que buscam a efetivação das políticas públicas ambientais.

3.1 QUALIDADE DE VIDA E DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS.

A expressão “qualidade de vida” é encontrada no art. 225 da Constituição Federal e constitui um elemento valorativo a ser perseguido pelo Estado e sociedade na preservação do meio ambiente.

Argumenta Derani que esta expressão antes possuía apenas caráter quantitativo, matemático e, portanto, não atendia aos fins ambientais pretendidos. Desta forma, no Direito Ambiental a qualidade de vida passou a ter também contornos qualitativos.

O alargamento do sentido da expressão qualidade de vida, além de acrescentar esta necessária perspectiva de bem estar relativo à saúde física e psíquica, referindo-se inclusive ao direito do homem fruir de um ar puro e de uma bela paisagem, vinga o fato de que o meio ambiente não diz respeito à natureza isolada, estática, porém integrada à vida do homem social nos aspectos relacionados à produção, ao trabalho como também no concernente ao seu lazer. (DERANI, 2001, p.81).

Trata-se de expressão que possui grande abrangência, envolvendo aspectos sociais, ambientais e econômicos.

Foi criada na Conferência de Estocolmo em 1973, e em seu Princípio 1 declarou que:

O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem estar e tem a solene obrigação de proteger e melhorar esse meio para as gerações presentes e futuras. (GAVIÃO FILHO, 2005, p.21).

Vale, contudo, ressaltar que o conceito de qualidade de vida vai variar conforme o contexto histórico e social de cada país.

Esta expressão é a própria razão de ser da proteção dos direitos fundamentais de terceira geração, como o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Não se concebe, na atualidade, um desenvolvimento econômico e social dissociado da preservação ambiental.

No entendimento de Derani (2001, p.81) a qualidade de vida proposta pelo Direito Econômico deve necessariamente coincidir com o conceito de qualidade de vida inserido no Direito Ambiental. Isto implica em dizer que esta expressão não se resume “apenas a um conjunto de bens e comodidades materiais, nem como a tradução do ideal da volta à natureza, expressando uma reação e indiscriminado desprezo a toda elaboração técnica e industrial.”

Para esta autora o conceito de qualidade de vida abrange o contexto histórico-material, que se divide em aspecto físico, antropológico e da tutela do bem estar. (DERANI, 2001, p.81).

No que tange ao aspecto físico, Derani (2001, p. 81) associa o conceito de qualidade de vida “às condições mínimas do meio físico” como água e atmosfera. Esta definição deve também refletir “os elementos que traduzem sensações psicológicas, estéticas ou estados anímicos, beleza da paisagem, tranqüilidade do entorno, equilíbrio natural.”

Como referência antropológica, Derani (2001, p.81) entende que a qualidade de vida pressupõe a existência dos recursos naturais adequados ao desenvolvimento da sociedade no momento presente e também no futuro.

Sob o aspecto da tutela do bem estar, Derani (2001, p.81) argumenta que as políticas públicas devem conduzir ao atendimento das necessidades básicas (alimentação, habitação, saúde e educação) em consonância com os objetivos da política ambiental. Para esta autora “não é possível uma política econômica sem a devida política de proteção dos recursos naturais.”

Assim, tendo em vista a presente conceituação não há dúvidas quanto à vinculação da qualidade de vida à efetivação das normas ambientais.

Entretanto, para se obter esta efetivação, conforme já exposto anteriormente, é imprescindível a obtenção de receitas públicas. Surge assim, um dever fundamental de pagar impostos.

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito [...] é direito da coletividade. (TIPKE et al, 2002, p.13).

A doutrina e a jurisprudência são unânimes em afirmar que o tributo é um dever fundamental do cidadão para possibilitar ao Estado o cumprimento do seu dever de efetivar os direitos fundamentais, dentre eles, o direito a um meio ambiente equilibrado e à sadia qualidade de vida.

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais, da capacidade contributiva, do custo benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal e acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descritivo em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição. (NOLL apud TORRES, 2008, p.49).

Sob este prisma é dever do Estado efetivar os direitos fundamentais dos cidadãos, ao passo que lhe é atribuído o poder de exigir dos mesmos o cumprimento do seu dever de contribuir para a implementação desses direitos.

4 MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO.

Comumente a doutrina se utiliza do artigo 3º, inciso I, da Lei nº 6.938/81 para definir meio ambiente como “o conjunto de condições, leis, influências de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida, em todas as suas formas”.

Conforme lembra Souza (2009, p.69), citando José Afonso da Silva, o termo “meio ambiente” trata-se de uma redundância posto que a palavra ambiente indica o “círculo, o âmbito que nos cerca”, já contendo em si a palavra meio.

Entretanto, Souza (2009, p.70) defende que “a aproximação dessas palavras reforça o significado que se pretende dar à palavra prescritiva veiculada pelo direito positivo,” conferindo maior ênfase ao termo meio ambiente, cuja abrangência envolve “os meios naturais e artificiais que conformam e condicionam o espaço em que o homem vive.”

Também se extrai do art.2º, inciso I, da Lei de Política Nacional do Meio Ambiente⁶ e do art. 225 da Constituição Federal, o caráter público do meio ambiente. Trata-se de um bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida. Portanto, o meio ambiente não está inserido na esfera de disponibilidade particular de ninguém, seja pessoa particular ou o próprio Estado.

O “uso comum” do meio ambiente é voltado para o bem-estar de toda a coletividade. Deve ser gozado por todos, sendo inadmissível a sua fruição por apenas uma parcela da sociedade. Trata-se, deste modo, de um bem jurídico pertencente a todos e, portanto, transindividual.

Neste sentido, Derani argumenta que:

O fato de se revelar o meio ambiente ecologicamente equilibrado um patrimônio coletivo conduz à conclusão de que sua manutenção não só é imprescindível ao desenvolvimento da personalidade de cada indivíduo, mas também à realização da sociedade como comunidade, isto é, como âmbito onde se travam relações entre sujeitos, voltadas em última análise à consecução de um objetivo de bem-estar comum. (DERANI, 2001, p.256).

⁶ Lei nº 6.938/1981 – Art.2º A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental [...] atendidos os seguintes princípios:
I – ação governamental na manutenção do equilíbrio ecológico, considerando o meio ambiente como um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo.

Sarlet ao tratar do direito ao meio ambiente como um direito de terceira dimensão observa que:

A nota distintiva destes direitos de terceira dimensão reside basicamente na sua titularidade coletiva, muitas vezes indefinível e indeterminável, o que se revela, a título de exemplo, especialmente no direito ao meio ambiente e qualidade de vida. (SARLET, 2003, p.54).

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, portanto, não é bem público nem privado: é bem difuso. Isto significa que encerra direitos essenciais do ser humano como: direito à saúde, à vida, ao bem-estar, ao lazer, dentre outros.

É o que destaca Milaré:

O reconhecimento do direito a um meio ambiente sadio configura-se, na verdade, como extensão do direito à vida, quer sob o enfoque da própria existência física e saúde dos seres humanos, quer quanto ao aspecto da dignidade dessa existência – a qualidade de vida -, que faz com que valha a pena viver. (MILARÉ apud TRINDADE, 2007, p.762).

O artigo 81, da Lei nº 8.078/90, que trata do Código de Defesa do Consumidor, define direito transindividual como aquele de natureza indivisível cujos titulares são pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato.

Tal característica justifica, portanto, a intervenção do Estado como gestor e planejador da política ambiental, impondo-se a este e aos seus administrados o dever de preservar o meio ambiente.

5 PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

Princípios e regras não se confundem, apesar de serem espécies do gênero norma jurídica.

As regras são comandos normativos objetivos que se aplicam a determinada situação fática e juridicamente possível. São de aplicação imediata e seus comandos são exigidos como forma de se estabelecer o que a ordem jurídica considera adequado. (CARRAZZA, 2006, p.72).

Já os princípios são comandos subjetivos e abstratos. Possuem conteúdo aberto e sua concretização depende do trabalho dos aplicadores do Direito dentro de um determinado contexto fático. (CARRAZZA, 2006, p.72).

No que tange à diferença entre princípios e regras observa Canotilho que:

Os princípios são normas jurídicas impositivas de otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fáticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não cumprida [...].(CANOTILHO, 2003, p.1146).

Da mesma forma Fiorillo, citando Guerra Filho, distingue regra e princípio aduzindo que:

As regras trazem a descrição de estados de coisas formadas por um fato ou um certo número deles, enquanto nos princípios há uma referência direta a valores. Daí se dizer que as regras se fundamentam nos princípios. (FIORILLO,2009, p.127).

E continua este jurista:

[...] Enquanto o conflito de regras resulta em uma antinomia, a ser resolvida pela perda de validade de uma das regras em conflito, ainda que em um determinado caso concreto, deixando-se de cumpri-la para cumprir a outra, que se entende ser a correta, as colisões entre princípios resultam apenas em que se privilegie o acatamento de um, sem que isso implique no desrespeito completo do outro. Já na hipótese de choque entre regra e princípio, é curial que esse deva prevalecer. (FIORILLO, 2009, p.127).

Tanto o Direito Ambiental quanto os Direitos Econômico e Tributário possuem princípios próprios que os fundamentam. Entretanto, a integração dessas disciplinas com o Direito Ambiental implica na combinação de princípios de modo a harmonizar o sistema jurídico.

Neste sentido, Ribas esclarece que:

O direito ambiental transpassa diferentes áreas jurídicas, que devem levar em conta princípios de natureza ambiental, por isso chamado de horizontal e também de integração, uma vez que se penetra em todos os setores do direito, para neles introduzir a idéia ambiental. A tributação atua basicamente sobre fatores econômicos, que têm que estar de acordo com princípios estabelecidos no direito ambiental. A atividade legislativa deve implementar os instrumentos jurídicos e, entre eles, os tributários são de extrema relevância, pois se revelam hábeis à proteção do ambiente. (RIBAS, 2005, p.675).

Edis Milaré, citando Celso Antônio Bandeira de Mello, (2007, p.761), esclarece que os princípios definem-se como “mandamento nuclear de um sistema” que atingindo diferentes normas, serve de critério de interpretação e compreensão, conferindo-lhe sentido harmônico.

Assevera este doutrinador que, quando se trata de ciências afins, geralmente não há exclusividade de princípio. Isto significa que um mesmo princípio pode ser encontrado em mais de uma ciência; “Isto ocorre, sabidamente, quando os princípios são mais gerais e menos específicos.”

Apesar do elenco dos princípios que compõem o sistema constitucional tributário e ambiental sofrer variação entre os doutrinadores, há princípios gerais que são comuns.

Priscilla Rodrigues (2002, p.76), citando Paulo de Barros, ensina que “há muitos princípios constitucionais gerais, válidos para a plenitude do ordenamento e, por isso, influenciando, decisivamente, no setor dos fenômenos jurídicos-tributários”.

Há também os princípios específicos cujo campo de aplicação restringe-se a determinada ciência ou disciplina. É o caso dos princípios próprios do Direito Tributário e do Direito Ambiental.

No presente trabalho, considerando a extensão da matéria e para não fugir do foco, serão abordados os princípios de Direito Ambiental aplicáveis à matéria tributária e os princípios de Direito Tributário aplicáveis à questão ambiental, com ênfase na Contribuição de Melhoria.

Dentre os princípios de Direito Ambiental existentes serão analisados, por interessarem à disciplina tributária, os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, da prevenção, da precaução e da cooperação.

No que tange aos princípios de Direito Tributário, aplicáveis à matéria ambiental, serão estudados os princípios da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva.

5.1 PRINCÍPIOS DE DIREITO AMBIENTAL APLICÁVEIS À MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

Serão analisados os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, da prevenção, da precaução e da cooperação, por serem considerados os mais importantes pela doutrina. Entretanto, cabe lembrar que o Direito Ambiental abarca outros princípios que igualmente influenciam a matéria tributária, mas de forma menos incisiva.

5.1.1 Princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador

O princípio do poluidor-pagador foi instituído pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico/OCDE, em 1972 e adotado pela Declaração do Rio em seu princípio nº16.

As autoridades nacionais devem procurar assegurar a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando em conta o critério de que quem contamina deve, em princípio, arcar com os custos da contaminação, levando-se em conta o interesse público e sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais. (ANTUNES, 2002, p.36).

Este princípio tem por finalidade responsabilizar o poluidor por dano ambiental, de modo que este suporte os custos decorrentes da atividade poluidora.

Apesar do seu caráter retributivo, face à internalização dos ônus (aplicação de multas, por exemplo) decorrentes da atividade produtiva, causadora de degradação ambiental, o princípio do poluidor-pagador aplica-se às atividades lícitas.

Não tem como base, portanto, conduta ilícita a ser punida pelo Direito Penal.

Deve-se frisar, com tintas fortes, que o princípio do poluidor-pagador não importa em sanção penal do direito. Esse princípio não tem, necessariamente, no antecedente de sua norma, uma conduta ilícita; a violação de um preceito normativo. Ele decorre do dano causado ao meio ambiente e a necessidade de sua reparação ou, em outras hipóteses, tão-somente da necessária prevenção de sua ocorrência. (SOUZA, 2009, p.113).

Segundo Oliveira Souza (2009, p.109) parte-se da premissa de que é o seu autor quem deve ser responsabilizado pelo prejuízo ao meio ambiente e,

portanto, “deve suportar o ônus de tais prejuízos, os quais não podem ser diluídos para toda coletividade ou transferidos para o Poder Público.”

Derani (2001, p.648) observa que a aplicação deste princípio tem como fim último proporcionar uma satisfatória qualidade do meio ambiente, na medida em que busca internalizar os custos externos, decorrentes da deterioração ambiental.

Para esta jurista, a aplicação deste princípio impõe “ao ‘sujeito econômico’ (produtor, consumidor, transportador), que nesta relação pode causar um problema ambiental, arcar com os custos da diminuição ou afastamento do dano.”

Este princípio é também aplicável aos tributos ambientais visto que norteiam a conduta humana de modo a prevenir ou diminuir possíveis danos ambientais.

Entretanto, é de se destacar que não apenas na atividade sancionatória se consegue identificar a importância principiológica do direcionamento dos ônus ambientais a seu responsável [...] por meio da extrafiscalidade, pode o Estado impelir o contribuinte a adotar certas condutas capazes de otimizar a efetivação de seus objetivos. (OLIVEIRA, 2010, p.174).

Conforme entendimento de Oliveira Souza a aplicação deste princípio aos tributos possibilita:

Realizar a internalização dos custos ambientais (externalidades negativas), conferindo maior igualdade econômica e justiça fiscal, tanto no que diz respeito aos custos de produção como aos decorrentes da intervenção estatal. (SOUZA, 2009, p.116).

Por outro lado, os custos decorrentes da atuação estatal em razão da prestação de serviços públicos de conservação e recuperação ambiental, da fiscalização e do licenciamento, passariam no entender deste autor, “a compor os preços dos bens e serviços, garantindo desse modo, os valores suficientes para a prevenção e reparação das externalidades negativas.” (SOUZA, 2009, p.116).

Importante ressaltar, que o princípio do poluidor-pagador não corresponde a uma espécie de licença do Poder Público ao particular para poluir. Tem natureza preventiva, visto que a sua aplicação envolve o cálculo dos custos decorrentes de uma possível reparação do dano ambiental e a identificação do seu responsável.

Leme Machado, por sua vez defende a tese de que o do princípio do poluidor-pagador está inserido no princípio do usuário-pagador.

Em matéria de proteção do meio ambiente, o princípio usuário-pagador significa que o utilizador do recurso deve suportar o conjunto dos custos destinados a tornar possível a utilização do recurso e os custos advindos de sua própria utilização. Este princípio tem por objetivo fazer com que estes custos não sejam suportados nem pelos Poderes Públicos, nem por terceiros, mas pelo utilizador. De outro lado, o princípio não justifica a imposição de taxas que tenham por efeito aumentar o preço do recurso ao ponto de ultrapassar seu custo real, após levarem-se em conta as externalidades e a raridade. (MACHADO, 2006, p.59).

Milaré, por sua vez, esclarece que os princípios do poluidor-pagador e o do usuário-pagador “são diferentes e, de algum modo, complementares.” Para este autor o princípio do usuário-pagador tem como objetivo evitar a hiperexploração dos recursos naturais, exigindo-se do seu usuário o pagamento por serviços ecológicos com incentivo à conservação. (MILARÉ, 2007, p.772).

Em outras palavras “busca evitar o custo zero” do explorador dos recursos ambientais em detrimento de toda a coletividade. (MILARÉ, 2007, p.772).

Cita como exemplo, o caso da “Costa Rica, onde contribuições cobradas sobre água e gasolina são revertidas para proprietários de florestas, em troca da preservação dos recursos hídricos e do seqüestro de carbono da atmosfera.” (MILARÉ, 2007, p.772).

Neste sentido, é perfeitamente aplicável o princípio do usuário-pagador aos tributos ambientais, visto que os custos decorrentes da fruição dos recursos naturais devem ser arcados pelo seu usuário e, não por toda a coletividade ou o Estado.

Portanto, conclui-se que este princípio é extremamente importante para se obter um meio ambiente ecologicamente equilibrado, face à internalização dos custos ambientais, ao ressarcimento dos prejuízos ambientais eventualmente causados e ao fomento de condutas ambientalmente sustentáveis.

5.1.2 Princípios da prevenção e da precaução

Estes princípios são de fundamental importância para a preservação dos recursos ambientais e servem de base ao Poder Público para regular as atividades consideradas danosas ao meio ambiente.

O princípio da prevenção trabalha com a certeza do risco ao meio ambiente ao passo que o princípio da precaução trata dos riscos desconhecidos.

De maneira sintética, podemos dizer que a prevenção trata de riscos ou impactos já conhecidos pela ciência, ao passo que a precaução se destina a gerir 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. (MILARÉ, 2007, p.766.).

Trennepohl (2008, p.50), citando Hammerschmidt, faz a distinção entre estes dois princípios, afirmando que se pode “considerar que a prevenção atua no sentido de inibir o risco de dano em potencial (atividades sabidamente perigosas).” Por outro lado, “a precaução atua para inibir o risco de perigo potencial (ou seja, o dano em abstrato).”

Esclarece este Trennepohl (2008, p.50) que o princípio da precaução é mais abrangente que o da prevenção, visto que o primeiro incide “em momento anterior ao conhecimento das consequências do dano ambiental”, ao passo que o segundo “somente se dá em uma fase posterior, quando o risco se converte em dano.”

É importante ressaltar que o princípio da precaução se incorporou ao Direito Ambiental de forma expressa no âmbito da Eco 92, por intermédio da Declaração do Rio e da Convenção sobre a Mudança do Clima.

O art.3º, item 3 da Convenção Sobre a Mudança do Clima estabelece que:

As partes devem adotar medidas de precaução para prever, evitar ou minimizar as causas da mudança do clima e mitigar seus efeitos negativos. Quando surgirem ameaças de danos sérios ou irreversíveis, a falta de plena certeza científica não deve ser usada como razão para postergar essas medidas. (MILARÉ, 2007, p.768).

O Decreto Legislativo nº1, de 03/02/1994, que ratificou esta Convenção, incorporou, expressamente, o princípio da precaução ao ordenamento jurídico brasileiro. (MILARÉ, 2007, p.769).

Entretanto, este princípio já se encontrava previsto implicitamente no inciso V, do art. 225 da Constituição Federal ao estabelecer que compete ao Poder Público “controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente.”

A Lei de Biossegurança, nº 11.105/2005, dispõe expressamente no *caput* do seu art.1º, sobre este princípio estabelecendo como diretrizes:

O estímulo ao avanço científico na área de biossegurança e biotecnologia, a proteção à vida e à saúde humana, animal e vegetal, e a observância do princípio da precaução para a proteção do meio ambiente. (Lei nº 11.105/2005, art.1º).

Estes princípios legitimam a interferência do Poder Público na atividade econômica, fiscalizando e regulando atividades e estabelecendo tributos ambientais em seu caráter fiscal e extrafiscal de modo a induzir condutas compatíveis com a preservação ambiental.

5.1.3 Princípio da cooperação.

Este princípio está previsto no art.3º, inciso I da Constituição Federal, que estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

É um princípio oriundo do Estado Social e orienta a realização das mais amplas políticas públicas, que viabilizam o alcance dos objetivos do Estado Democrático de Direito, por intermédio da participação ativa da sociedade.

Tem como finalidade principal a efetivação do direito à informação da sociedade a fim de participar dos processos decisórios que tratem de questões de interesse de toda a coletividade, dentre as quais se insere a defesa do meio ambiente.

Ele está na base dos instrumentos normativos criados com objetivos de aumento da informação e de ampliação da participação nos processos de decisões da política ambiental, bem como de estabilidade no relacionamento entre liberdade individual e necessidade social. (DERANI, 2001, p.161).

No contexto ambiental, este princípio encontra-se positivado no art.225 da Constituição Federal cujo *caput* prevê que a defesa do meio ambiente é dever tanto do Poder Público quanto da sociedade.

A Declaração do Rio de Janeiro sobre o Meio Ambiente, ocorrida em 1992, também previu a cooperação em seu Princípio nº10 prescrevendo que a melhor forma de tratar as questões ambientais é mediante a participação conjunta do Estado e dos cidadãos. (SILVA, 2002, 328-334).

Derani define este princípio afirmando que:

O princípio da cooperação é o resultado de uma divisão de funções dentro da ordem econômica fundada nas relações de mercado. Sua concretização, como princípio do direito ambiental e do direito econômico simultaneamente, se dá, por exemplo, quando se

determina a divisão dos custos de uma política preventiva de proteção ambiental, implicando em uma negociação constante entre as atividades do Estado e do cidadão. (DERANI, 2001, p.162).

O cerne deste princípio é, portanto, a atuação conjunta do Estado e da sociedade em busca de objetivos comuns e não como adversários que protegem interesses diversos entre si.

O Princípio da Cooperação guarda também uma estreita relação com o Direito Tributário Ambiental, já que todos têm o dever de contribuir com as despesas do Estado para promover a preservação ambiental.

Conforme já mencionado anteriormente, ao desenvolver políticas de reparação, prevenção e sustentabilidade, o Estado gera despesas para os cofres públicos. Dessa forma, com base na cooperação e na solidariedade coletiva, torna-se imperativo que todos contribuam na proporção dos danos causados por suas atividades, por ser a proteção do meio ambiente um interesse geral, que ultrapassa a esfera do indivíduo para atingir a sociedade como um todo.

Evidente, portanto, a importância dos princípios enquanto orientadores da proteção ambiental e da formação de uma consciência ecológica voltada à efetivação dos valores constitucionais ambientais e à qualidade de vida.

5.2 PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO APLICÁVEIS À MATÉRIA AMBIENTAL

É imprescindível para o desenvolvimento do presente trabalho o estudo dos princípios tributários considerados mais relevantes para o direito ambiental.

Inicia-se, deste modo, o estudo dos princípios tributários tomando-se por base a Constituição Federal, posto que as linhas mestras do Direito Tributário estão inseridas nesta Lei Maior.

Serão abordados apenas os princípios tributários de maior importância para o Direito Ambiental, com ênfase na Contribuição de Melhoria, objeto do presente estudo.

5.2.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade ou da chamada reserva legal, está previsto no inciso II, do art. 5º da Constituição Federal que estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

Esta é uma das características do Estado Democrático de Direito: a submissão à lei, ao lado da divisão dos poderes, independentes e harmônicos entre si e da garantia dos direitos individuais.

O art. 150, inciso I, também da Constituição veda expressamente que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exijam ou aumentem tributos sem lei que os estabeleçam.

Segundo entendimento de Priscilla Rodrigues (2002, p.77), o art.150, inciso I, da Lei Magna trata do princípio da estrita legalidade. Por este princípio só é possível a criação de tributos mediante lei ordinária ou lei complementar.

Assevera esta autora que:

Somando-se ao princípio da estrita legalidade o caráter restritivo que o direito tributário exerce sobre a propriedade e a liberdade elimina-se, a possibilidade da criação ou aumento de tributo por medida provisória. (RODRIGUES, 2002, p.77).

Na esteira deste entendimento, Felipe Oliveira (2010, p.81), aduz que o princípio da legalidade possui o subprincípio da tipicidade tributária, “entendido esse como sendo o exaurimento, na norma legal, de todos os dados fáticos que irão autorizar a incidência fiscal.”

Citando Sacha Calmon, Felipe Oliveira, assevera que:

A descrição abstrata de que decorre a tipicidade tributária assim compreendida acarreta uma delimitação exaustiva das condições possibilitadoras da obrigação tributária. Nestes termos, Sacha Calmon, ao trabalhar os elementos caracterizadores do tributo, escreve que “conceituar até a exaustão, tipificar tudo o que diz respeito às matérias acima exalta o princípio da tipicidade”. (OLIVEIRA, 2010, p.81).

Modé (2003, p.77-78), por sua vez, argumenta que a aplicação do princípio da legalidade remete a algumas conclusões importantes. Uma delas é de que o princípio da legalidade tributária tem por função principal garantir, de um lado, a contribuição de todos para a arrecadação tributária (face o caráter genérico e obrigatório da determinação legal), e de outro, a proteção do patrimônio individual. Sendo o tributo uma restrição ao direito de propriedade, deve ser consentido por aqueles que devam suportá-la.

Outra conclusão relevante a que chegou este jurista é de que a lei tributária deve emanar de um ente competente para que seja válida e dela decorram os efeitos esperados. (MODÉ, 2003, p.77-78).

Corroborando este raciocínio, Felipe Oliveira, citando Alberto Xavier, informa que:

É a legalidade estrita que permite a conservação da separação de poderes. Para ele, o exclusivismo que é dado ao legislador como sendo o único capaz de interferir, em qualquer nível, na identificação dos fatos e situações tributáveis impede que outros poderes interfiram na atividade legiferante. Parece pensar o autor que interpretação que venha a acrescentar qualquer elemento não intentado pelo legislador é ingerência à atividade do Legislativo. (OLIVEIRA, 2010, p.81).

Importante também mencionar que a Emenda Constitucional nº32/2001, que alterou o art. 62 da Constituição Federal, permitiu instituir ou majorar impostos por meio de medida provisória.

Ressalvou, entretanto, o princípio da anterioridade, principalmente quanto aos impostos que interferem na economia (II, IE, IPI e IOF) bem como, os extraordinários, nos termos do art.62, §2º da Magna Carta⁷.

Contudo, entende-se que não há infringência ao princípio da legalidade, visto que quando da instituição ou majoração do imposto por medida provisória, este somente será exigível no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que a medida provisória for convertida em lei.

Vale dizer, a medida provisória tem que ser convertida em lei e deve-se observar também o princípio constitucional da anterioridade para que tenha aplicabilidade.

Pelo exposto, pode-se concluir que a efetivação de políticas ambientais voltadas a garantir o meio ambiente ecologicamente equilibrado poderá ser custeada por tributos ambientais, somente após a criação de lei específica que os viabilize.

Assim, uma vez que só se cria tributo mediante lei, o Poder Público (que pode ser tanto a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios) que implantou um parque ecológico e pretende exigir contribuição de melhoria, deverá editar lei detalhando como incidirá a tributação.

Portanto, para instituir a contribuição de melhoria, nos termos do art.82 do Código Tributário Nacional, deverá o Poder Público editar lei (que pode ser federal, estadual ou municipal, a depender do ente político responsável pela obra) estabelecendo: a publicação de memorial descritivo da obra executada; a publicação

⁷ CF/88 – Art.62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos artigos 153, I, II, IV, V e 154 II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi aditada.

do custo efetivo da obra; identificação da área afetada (relacionando os imóveis afetados); aferição do *quantum* de valorização referente a cada imóvel afetado; a soma do total das valorizações; a base de cálculo referente a cada imóvel e a alíquota.

5.2.2 Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia ou da igualdade encontra-se previsto no art. 5º da Constituição Federal de 1988⁸, como um direito e uma garantia fundamental.

É um princípio geral aplicado aos diversos ramos do Direito e consiste em tratar os iguais de forma igual e aos desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades.

Os destinatários deste princípio são tanto o legislador quanto os demais aplicadores do direito, conforme leciona Celso Antônio Bandeira de Mello.

O princípio da isonomia, enquanto estabelece a igualdade na lei, tem por destinatário o legislador infraconstitucional. Assim, a lei para não ferir tal princípio, deve: a) ser, necessariamente, abstrata, isto é, a lei não pode, a título de ser abstrata descrever uma hipótese tão específica na qual se enquadre, atualmente, um único indivíduo; b) eleger traço diferencial – que justifique discriminação – intrínseco às pessoas, coisas ou situações objeto do tratamento desigual. A desigualdade deve ser real, pois não havendo desigualdade não há que se discriminar; c) estabelecer, ainda que implicitamente, a relação lógica entre o fator de *discrimen* e o tratamento diferenciado; d) finalmente, determinar a relação entre fator de discriminação e tratamento desigual, em consonância com, os valores constitucionalmente consagrados. (MELLO, 2001, p.62).

No que tange ao Direito Tributário, o princípio da isonomia corresponde a uma limitação ao poder estatal de tributar. Encontra-se previsto no art.150, inciso II, da Constituição, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão de profissão ou ocupação por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

⁸ CF/88 – Art.5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...].

Por este princípio, a lei não pode determinar a tributação de todos os indivíduos de forma idêntica. Tem que individualizá-los de modo que recebam tratamento igual aos que se encontram sob os mesmos parâmetros tributários.

Agir de forma diversa a este princípio significa infringir direitos tutelados constitucionalmente, posto que não se pode exigir que contribuintes com capacidade tributária diversa se sujeitem à mesma carga de tributação.

É também importante ressaltar que, quando se fala em isonomia ou igualdade, não se afirma a existência de uma igualdade absoluta. Na verdade, este princípio permite que haja distinção entre as pessoas e as situações em que vivem. Assim, cada indivíduo deve submeter-se ao ordenamento jurídico na mesma proporção e forma que seus iguais forem submetidos.

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. (CARRAZZA, 2006, p.169).

Quanto ao Direito Tributário Ambiental, a aplicação do princípio da isonomia autoriza afirmar que os poluidores devem ser tributados sempre de acordo com a degradação que vierem a causar ao meio ambiente.

Da mesma forma, as isenções e benefícios tributários deverão ser concedidos em proporções iguais para aqueles que adotam idêntica postura voltada à preservação ambiental.

Consoante entendimento de Paulo Henrique do Amaral (2007, p.84), os contribuintes que geram o mesmo nível de poluição ambiental devem receber o mesmo tratamento, ao passo que os contribuintes que produzem nível de poluição diferente devem ser tratados de forma desigual, posto que “só assim estar-se-á incentivando a proteção ambiental e o desenvolvimento sustentável e, em contrapartida, desestimulando a degradação ambiental.”

É importante ressaltar que, na tributação ambiental, o impacto provocado ao meio ambiente pelas atividades econômicas desenvolvidas pelos contribuintes é o que gera a obrigação tributária.

Assim, devem os tributos ser cobrados de forma isonômica (seja por intermédio da fiscalidade ou da extrafiscalidade), em relação a todos os sujeitos causadores do mesmo dano ambiental.

Relacionando o princípio em análise ao objeto do presente trabalho, verifica-se possuir importante aplicação à contribuição de melhoria, posto que seu ônus, só deve recair sobre os imóveis que foram valorizados em razão de uma obra pública.

Pois bem, se o Estado fizer com que o ônus decorrente das despesas com a obra pública recaia apenas sobre os proprietários de imóveis a ela adjacentes, exigindo-lhe contribuição de melhoria mesmo quando não haja valorização imobiliária, estará, inequivocamente, ferindo o princípio da isonomia. (RODRIGUES, 2002, p.84).

Da mesma forma, deve o Estado exigir o tributo quando verificada a valorização imobiliária, sob pena de beneficiar alguns em detrimento da coletividade, em flagrante inobservância deste princípio constitucional.

É o que argumenta Priscilla Rodrigues:

Por outro lado, se houver valorização imobiliária decorrente de obra pública e não houver exigência de contribuição de melhoria, também estará violado o princípio em tela. Isto porque, se há desigualdade que justifique tratamento diferenciado, ele deve ser levado a efeito por meio de lei. Assim, se os proprietários de imóveis circunvizinhos à obra pública recebem, além do benefício geral, um benefício especial, consubstanciado na mais-valia imobiliária, é justo que contribuam para a reposição de, pelo menos, parte dos gastos implicados na execução da obra que foi custeado pela coletividade. (RODRIGUES, 2002, p.84-85).

Desta forma, o princípio da igualdade serve como parâmetro para conter os excessos e o arbítrio na tributação ambiental.

Assim, impõe-se a mesma tributação para aqueles que exercem suas atividades de forma menos nociva ao meio ambiente, e uma diferente tributação para quem desenvolve sua atividade à custa de degradação ambiental.

Por se tratarem, portanto, de situações diversas entre si, não se permite que o tratamento tributário dispensado a elas seja o mesmo, sob pena de além de se ofender o princípio da igualdade, deixar de estimular condutas ambientalmente adequadas e de internalizar os custos ambientais, gerados pela atividade e indevidamente suportados por todos.

5.2.3 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva guarda estreita relação com o princípio da igualdade ou da isonomia.

Somos de opinião que o princípio da capacidade contributiva decorre do princípio da isonomia, ou, em outras palavras, é expressão do

princípio da isonomia em matéria tributária. Ora, se cada um deve contribuir na medida de sua capacidade econômica, e se esta capacidade econômica varia de pessoa para pessoa, obviamente que haverá tratamento desigual levando em conta esta desigualdade para se definir quem deve e quem não deve pagar tributos em que medida deve pagá-los. (RODRIGUES, 2002, p.85-86).

O art. 145, § 1º da Constituição Federal prescreve que, sempre que possível, os impostos serão pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Analisando este dispositivo legal, Felipe de Oliveira observa que a expressão:

“Sempre que possível” e os “impostos”, [...] diante da função concretizadora de um direito fundamental que a capacidade contributiva representa, deve-se entender que, não “sempre que possível”, mas “sempre” devem “todos os tributos” observar a capacidade econômica dos contribuintes. (OLIVEIRA, 2010, p.118).

Roque Antônio Carrazza (2006, p. 65), da mesma forma, leciona com base neste princípio “que é justo e jurídico que quem tem mais, ou quem tem muito em termos econômicos, pague proporcionalmente mais imposto do que quem tem menos.”

Este princípio visa assegurar a justiça fiscal, de modo a repartir os encargos do Estado na proporção das possibilidades aparentes de cada contribuinte em suportar o respectivo ônus tributário.

Relaciona-se também com o princípio da dignidade da pessoa humana, visto que também deve ser aplicado para a manutenção do piso vital mínimo do contribuinte, de modo a não configurar confisco de bens e preservar os direitos fundamentais.

Deste modo, o indivíduo que possui apenas o mínimo para a sua existência não tem condições de sofrer tributação, visto que dispõe de renda suficiente apenas para sua sobrevivência.

Para Felipe de Oliveira (2010, p.113) este princípio “permite a adequação pormenorizada do sistema tributário às particularidades individuais.” É seu entendimento de que a aplicação deste princípio à lei tributária determina que esta “seja compatível com a força contributiva real de cada cidadão, dando, assim, uma maior percepção e concretização de justiça e igualdade constitucional.”

A capacidade contributiva está relacionada ainda com o princípio do não confisco. Vale dizer, que a tributação deve ser graduada conforme a situação

econômica do sujeito passivo para que não gere confisco de bens. Conduta vedada pelo art.150, IV da Constituição Federal⁹.

Tem também por finalidade limitar o poder tributário do Estado em face do cidadão, de modo a evitar o comprometimento da sua capacidade econômica.

[...] Na formulação jurídica do princípio [...] quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (AMARO, 2005, p.134).

Continuando a análise do art.145, §1º da Carta Constitucional, Hugo de Brito Machado (2005, p. 59), deixa de lado os demais tributos e assevera que esta expressão “sempre que possível”, constante do texto constitucional, “abarca apenas a pessoalidade dos impostos, sendo certo que todos os impostos devem sempre se adequar à capacidade econômica.”

Outros autores, com entendimento contrário, como Luciano Amaro (2005, p.139-140) e Carrazza (2006, p. 95-96), aduzem que o texto constitucional, na verdade, quis excepcionar a capacidade contributiva apenas para os impostos.

Entendem estes autores que algumas espécies de impostos, como os indiretos, por exemplo, seriam incompatíveis com o princípio da capacidade contributiva.

Contudo, parece ser mais adequado o entendimento dos doutrinadores que asseveram que embora a Constituição Federal tenha relacionado este princípio apenas aos impostos, seu conteúdo estende-se a todas as espécies tributárias, atuando como verdadeiro limitador à atividade de tributar do Estado e garantindo os direitos mínimos do cidadão.

No que diz respeito às taxas, a doutrina majoritária entende que as taxas não precisam observar obrigatoriamente este princípio. Estas têm seu valor atrelado ao custo decorrente do exercício do poder de polícia ou da prestação de um serviço específico e divisível. Portanto, não estariam relacionadas a uma característica pessoal do contribuinte e sim, “à contraprestação por uma relação presente entre Estado e indivíduo.” (OLIVEIRA, 2010, p.119).

⁹ CF/88 – Art.150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV – Utilizar tributo com efeito de confisco.

Ciente desta controvérsia, Felipe Oliveira (2010, p.119), filia-se ao entendimento de Sacha Calmon, que entende que “as espécies tributárias tidas como mais resistentes à aplicação da capacidade contributiva”, como taxas e contribuições de melhoria, por exemplo, “é possível sua concretização em uma dimensão negativa pela ‘incapacidade contributiva’.”

Noutros termos, é factível a discriminação daqueles que não detêm a capacidade de arcar com o ônus proveniente das taxas, ainda que beneficiados pelo serviço, poder de polícia ou melhoramento decorrente de obra realizada. Nesses casos, houve certa adequação da incidência tributária à realidade econômica dos contribuintes, ainda que apenas no sentido de desoneração dos mais deficitários. (OLIVEIRA, 2010, p.119).

Desta forma, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, seja pela sua dimensão positiva ou negativa, funciona como mecanismo limitador da fiscalidade estatal, vez que quem tem mais condições econômicas deve arcar com uma carga tributária superior àquele que tem menos poder aquisitivo.

Este princípio é também aplicado à tributação ambiental, no que se refere aos tributos extrafiscais, que são aqueles instituídos com o objetivo de induzir na sociedade determinadas condutas, ou a sua abstenção, visando à preservação ambiental.

A extrafiscalidade não pode ser ilimitada, fragilizando economicamente o contribuinte. Neste sentido, a capacidade contributiva atua não como fundamento do tributo (como ocorre com os impostos), mas, como um limite imposto à tributação extrafiscal, preservando o mínimo vital dos indivíduos, seus direitos e garantias fundamentais e servindo de obstáculo ao confisco.

O legislador ao estabelecer um tributo ambiental deve ser cauteloso ao tributar uma atividade danosa ao meio ambiente, que respeite os limites mínimos (mínimo vital e proibição de confisco), que todo tributo deve observar, coincidência nem sempre fácil de encontrar e que apresenta uma íntima relação com a degradação ambiental. (HERNÁNDEZ, apud AMARAL, 2007, p.97).

Seguindo este raciocínio, o poluidor-contribuinte deve pagar o encargo tributário de acordo com a degradação causada ou com o uso dos bens ambientais; Entretanto, jamais se pode utilizar estes tributos com efeito confiscatório ou de forma a comprometer o montante mínimo de que depende a vida do cidadão.

Priscilla Rodrigues (2002, p.86-87), analisando a possibilidade de aplicação deste princípio à contribuição de melhoria, argumenta que a valorização

do imóvel não altera a capacidade econômica do indivíduo, entretanto, este fato não o exonera do recolhimento do tributo devido. “Se assim fosse, todos que tivessem seus imóveis valorizados por obras públicas alegariam que sua capacidade econômica em nada se alterou, para se verem dispensados da obrigação”.

Para esta jurista a capacidade contributiva deve ser observada também no momento da concessão de isenções tributárias, tendo em vista o tratamento isonômico a ser conferido constitucionalmente ao contribuinte.

Desta forma, “a desigualdade social, assim como a falta da capacidade de contribuir, justifica tratamento desigual para favorecer os desfavorecidos, em obediência ao princípio da isonomia.” Conclui que “o princípio da capacidade contributiva tem aplicação nos casos de contribuição de melhoria não para efeito da configuração do fato que, se ocorrido faz nascer o tributo, mas para eventuais isenções.” (RODRIGUES, 2002, p.86-87).

Feitas estas considerações é fácil concluir que a capacidade tributária é fator limitante do poder fiscal do Estado, sendo aplicada tanto aos impostos quanto aos tributos, seja de caráter fiscal ou extrafiscal.

Portanto, os tributos extrafiscais e a contribuição de melhoria verde, não caminham dissociados da capacidade contributiva. Ao contrário, este princípio é aplicado como instrumento limitador da tributação ambiental, de modo que seja efetivada a tributação de forma legítima em observância aos direitos e garantias fundamentais.

6 OS TRIBUTOS AMBIENTAIS.

Estabelecidas as premissas do presente trabalho no que tange ao papel do Estado como instituidor de tributos ambientais e os princípios que regem o Direito Ambiental e o Direito Tributário, passa-se ao estudo dos tributos ambientais e, mais especificamente da contribuição de melhoria “verde”.

São designados “tributos ambientais” tanto os tributos com caráter eminentemente arrecadatório, cujos recursos são empregados na prestação de serviços públicos de natureza ambiental, quanto aqueles que em sua materialidade contemplam o elemento meio ambiente, cuja extrafiscalidade induz comportamentos voltados à preservação ambiental.

A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório). (COSTA, 2005, p.313).

Roberto Ferraz (2005, p.96), por sua vez, vê a tributação em caráter estrito. Entende que “os tributos ecologicamente orientados, são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada.”

A par do entendimento de Ferraz, Jorge Henrique de Oliveira Souza tratando dos tributos ambientais assevera que:

Em verdade, não conseguimos admitir que haja apenas um único instrumento tributário idôneo para a preservação do meio ambiente (bem como um único instrumento econômico para tal fim). O objetivo de preservação deve ser alcançado pela conjugação de todos os tributos possíveis, cada um atuando a sua forma e ao seu modo, consoante materialidade e destinação de receita prevista constitucionalmente, tudo em prol do meio ambiente, até porque são várias e distintas as formas de agressão do meio, o que também exige a atuação do Estado por meios e frentes diversificadas. (SOUZA, 2009, p.141).

Na mesma linha de entendimento de Ferraz, Trennepohl (2008, p.79) referindo-se aos tributos ecologicamente orientados, os *green taxes* ou *ecotaxation*, aduz que estes têm “como principal finalidade orientar a atividade empresarial, que antes era somente caracterizada pelo binômio custo/benefício, e agora pretende evidenciar-se pelo trinômio custo/benefício/meio ambiente.”

Fiorillo (2009, p.113), com uma visão mais ampla, destaca que as possibilidades de aplicação do direito tributário à proteção e preservação dos recursos naturais “são praticamente infinitas”.

Esta amplitude se dá em razão do caráter extrafiscal dos tributos ambientais, mas, que também se revela na capacidade arrecadatória dos mesmos.

Stefania Barichello, citando Molina, ressalta que os tributos podem ser distinguidos por suas finalidades extrafiscais e seus efeitos extrafiscais.

No que pertine à extrafiscalidade, faz-se necessário rememorar os ensinamentos de Molina quando percebe que os tributos podem ser distinguidos por sua finalidade extrafiscal e pelos seus efeitos extrafiscais, isto é, aquele tributo que se destina primordialmente a um fim distinto do arrecadatório, trata-se de um tributo extrafiscal (MOLINA, 2000). Todavia, se tiver como finalidade principal a arrecadação, porém produzindo efeitos extrafiscais, dirá respeito a um tributo fiscal com efeitos extrafiscais. (BARICHELO, 2007, p.117).

Na esteira deste entendimento, conclui Barichello, citando Becker que, nos tributos ambientais a função fiscal e a extrafiscal podem coexistir, com prevalência, entretanto, da extrafiscal.

[..] Pode-se concluir que, no tributo ambiental com função extrafiscal, coexistirão ambas as funções: a fiscal e a extrafiscal, com prevalência, entretanto, da função extrafiscal, na medida em que a fiscal fica relegada a um plano secundário, de tal sorte que há tributos extrafiscais cuja finalidade é deixar de render e nada arrecadar para o fisco. (BARICHELO, 2007, p.117).

Felipe Oliveira (2010, p.179) lembra que “a extrafiscalidade, muito embora eficiente, não esgota todas as exigências ambientais que se apresentam na atualidade, devendo o Estado também atuar direta e positivamente na realidade” através da arrecadação.

A extrafiscalidade é apontada pelos doutrinadores como o principal instrumento dos tributos ambientais.

É por meio da condução dos comportamentos particulares via tributação que o Estado, ainda que indiretamente, consegue incentivar a produção e comercialização de produtos condizentes com o desenvolvimento sustentável do ambiente, estimular a implementação de políticas e equipamentos ambientais em fábricas e indústrias, desincentivar práticas que acarretem danos ambientais passíveis de prevenção e inibir ou tornar mais oneroso o consumo de bens e produtos ligados à degradação do meio ambiente, além de outras medidas. Tudo isso pode ser logrado através de benefícios fiscais – imunidades, isenções, prazos especiais etc. – ou mesmo,

uma maior oneração de atividade e produtos. (OLIVEIRA, 2010, p.177).

A característica extrafiscal dos tributos ambientais assume maior relevância na indução de comportamentos voltados à preservação ambiental, pelo fato de se basear nos princípios da prevenção e do poluidor-pagador.

Felipe de Oliveira (2010, p.178) assevera que ao induzir o comportamento dos contribuintes, adequando-os aos objetivos ambientais, o Estado, por intermédio da extrafiscalidade, evita “condutas prejudiciais e permite a maior adoção de práticas benéficas ao meio ecológico, prevenindo, assim, danos que poderiam ocorrer caso permanecesse inerte o Poder Público.”

No que diz respeito ao princípio do poluidor-pagador também inserido na extrafiscalidade, argumenta Oliveira que o “valor final da exação a ser cobrada do contribuinte deverá ser proporcional às condutas favoráveis ou contrárias ao meio ambiente.” Acrescenta que “aqueles que preferirem arcar com os gastos excessivos, estarão internalizando os custos das externalidades negativas decorrentes de suas atividades.” (OLIVEIRA, 2010, p.178).

Urge observar, que a proteção ao meio ambiente por meio da tributação não se realiza apenas por meio da extrafiscalidade. O caráter fiscal ou arrecadatário dos tributos também, embora menos expressivo, contribui para a proteção ambiental e para a efetivação de políticas públicas ambientais.

Deste modo, Felipe de Oliveira argumenta que:

Por vezes, uma atividade lícita e até mesmo necessária para a sociedade [...] será altamente agressiva à saúde ambiental. Nessas situações, não basta a atividade preventiva intentada pela extrafiscalidade. Por mais que essa venha a lograr uma redução dos danos ambientais, não conseguirá anular todos seus efeitos. Nesses casos, cabe ao Estado atuar positivamente na tentativa de restaurar o ambiente degradado, ou mesmo para prevenir outros danos através de políticas públicas adequadas. Ocorre que, para sua atuação, são necessários recursos, recursos esses que, em um modelo Fiscal, são advindos dos tributos. (OLIVEIRA, p.179-180).

Outro aspecto que não se pode deixar de mencionar é a vedação de vinculação de receitas provenientes dos impostos, nos termos do art.167, IV, da Constituição Federal, o que configuraria, à primeira vista, em óbice ao uso dos tributos como forma de se arrecadar recursos para fins ambientais.

Entretanto, havendo vontade política o Estado poderá, por intermédio do Direito Orçamentário, alocar recursos públicos para a execução de políticas e interesses ambientais.

Seguindo este raciocínio, Jorge Henrique de Oliveira Souza leciona que:

Diante das disposições da Carta Política de 1988 acerca do tema de preservação ambiental, tal vinculação poderia ser flexibilizada como medida de se garantir maior efetividade à preservação ambiental. Dado que intimamente ligado à saúde pública, permitindo-se que valores auferidos com determinados tributos, principalmente nos casos em que a exigência tivesse nítido caráter de desestímulo ao consumo de determinado produto, fossem direcionados para um fundo de preservação ambiental. (SOUZA, 2009, p.146).

Nos termos do art.170 e 225 da Constituição Federal, a doutrina aponta alguns dos tributos que já são utilizados como instrumento voltado à preservação ambiental, ou que poderão vir a ser (Entretanto, para não perder o foco do presente estudo, será analisada apenas a contribuição de melhoria); São alguns exemplos de tributos ambientais: impostos de importação e exportação (II e IE), imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), Imposto relativo à circulação de mercadorias (ICMS), imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), taxa de fiscalização, **contribuição de melhoria**, contribuições de intervenção no domínio econômico - CIDE- combustíveis, dentre outros.

Vê-se, portanto, que a gama de possibilidades de utilização dos tributos, visando à preservação ambiental, é bem extensa, em que pese serem ainda pouco explorados no Brasil.

7 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

A contribuição de melhoria está prevista no art. 145, inciso III da Constituição Federal¹⁰, nos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional¹¹ e no Decreto-lei nº195, de 24/02/1967¹² (que foi recepcionado, juntamente com o Código Tributário Nacional, pela atual Constituição Federal, no art.34, §5º do ADCT).

É um tributo que possui característica especial e, portanto, não se confunde com o imposto (cujo critério informativo é o da capacidade contributiva) ou a taxa (que é a contraprestação pela realização de um serviço público).

Nos termos da Constituição Federal, trata-se de tributo cobrado em decorrência da realização de uma obra pública que gerou valorização imobiliária.

Outro aspecto também relevante, quanto a este tributo é que a sua aplicação não está restrita a obras públicas situadas na zona urbana. É também devido em razão de obras públicas que causem valorização em imóveis localizados em áreas rurais.

Seguindo este raciocínio Jorge Oliveira de Souza, citando Shoueri, argumenta que:

Sua instituição também pode decorrer de obras públicas que tragam valorização para imóveis localizados na área rural, como acontece na

¹⁰ CF/88 – Art.145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

¹¹ CTN – Art.81 A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art.82 A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:I - publicação prévia dos seguintes elementos:a) memorial descritivo do projeto;b) orçamento do custo da obra;c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;d) delimitação da zona beneficiada;e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

¹² Decreto-lei nº 195/1967 – Art. 1º A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

hipótese de construção de sistema de açudes que melhoram (e, portanto, valorizam) o sistema de irrigação de determinado imóvel, na construção de uma barragem, para uma hidroelétrica que também pode melhorar o sistema de irrigação de determinada propriedade. Ou então, na hipótese de construção de rodovia que facilite o acesso a determinado imóvel rural (SOUZA, 2009, p.220-221).

Portanto, trata-se de tributo com características especiais que não se confunde nem com o imposto nem com a taxa.

7.1 SUJEITOS ATIVO E PASSIVO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

São sujeitos ativos, aqueles que são os titulares do direito subjetivo de instituir e exigir a contribuição de melhoria, nos termos do artigo 145 da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Não se trata de competência concorrente. Cada ente político será competente para instituir este tributo na medida em que for responsável pela realização da obra pública.

Priscilla Rodrigues (2002, p.126) aduz que “o sujeito ativo da contribuição de melhoria será a pessoa política que diretamente ou através da concessão de obra pública, realizou a obra pública.”

São sujeitos passivos da contribuição de melhoria os proprietários de imóveis que foram valorizados em razão da obra pública.

Observa Carrazza (2006, p.472) que o simples fato de ser proprietário de imóvel não é suficiente para ser sujeito passivo desta espécie de tributo. Ressalta este autor que “a hipótese de incidência da contribuição de melhoria não é ser proprietário de imóvel urbano ou rural, mas a realização de obra pública que valoriza o imóvel urbano ou rural.”

7.2 FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

O art.1º do Decreto-lei nº195/67 dispõe que a contribuição de melhoria tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Da análise deste decreto-lei infere-se que a simples realização da obra pública não é suficiente para a cobrança da contribuição de melhoria. É fundamental

que desta obra pública decorra necessariamente a valorização imobiliária para nascer a obrigação pelo pagamento deste tributo pelo proprietário do imóvel.

O art.81 do Código Tributário Nacional ao tratar deste tributo estabelece que a contribuição de melhoria “[...] é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

Para Borges Júnior, com base no art.81 do CTN, o fato gerador da contribuição de melhoria possui três elementos fundamentais para a sua incidência: a realização de obra pública, a valorização e que a mais valia ocorra em imóveis.

Desta forma, existem três elementos ínsitos ao fato gerador: a) a realização de obra pública, sendo que a cobrança tributária só é possível após a concretização da obra, sendo vedado ao Estado realizar uma obra pública pela metade e exigir de pronto a contribuição de melhoria, até porque, nessa hipótese, não haverá valorização, face à existência incompleta da obra; b) a valorização, pois apenas a obra não é suficiente, já que existem obras públicas que ao invés de valorizar, acabam mesmo por acarretar a desvalorização do imóvel; c) que a valorização ocorra sobre bens imóveis. (BORGES JÚNIOR, 2010, p.06)

É, portanto, um tributo vinculado (que se relaciona a uma atividade estatal específica), cujo fato gerador é a valorização do imóvel do contribuinte, em virtude da realização de uma obra pública.

Segundo definição de Geraldo Ataliba (2001, p.152) “contribuição é o tributo cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado.”

Analisando este conceito de contribuição de melhoria formulado por Geraldo Ataliba, Priscilla Rodrigues (2002, p.107) informa que esta atuação estatal “consiste numa prestação de serviço público inespecífico e indivisível”.

Vale dizer que a obra pública realizada pelo Estado busca alcançar um benefício geral para toda a coletividade, ou seja, atinge um número indeterminado e indeterminável de pessoas que é beneficiado de forma indireta.

Deste modo, Priscilla Rodrigues leciona que:

A atuação estatal é indiretamente relacionada ao obrigado porque o serviço não é prestado diretamente a ele. É prestado indistintamente a todos os membros da coletividade. Mas essa atuação estatal pode vir a modificar a situação jurídica do proprietário do imóvel afetado pela obra caso receba, além do benefício geral, um benefício especial consubstanciado na mais-valia imobiliária. Esse benefício especial é

o que o professor Ataliba chama de circunstância intermediária entre a atuação e o obrigado. (RODRIGUES, 2002, p. 108).

Trata-se, segundo Ataliba (2001, p.170), de “contribuição especial, porque só são obrigados a pagá-la os proprietários que receberam o ‘especial’ benefício consistente na valorização de seus imóveis, causada pela obra pública.”

Além disso, esta espécie de tributo carrega em seu bojo o ideal de realização de justiça e de solidariedade. Visto que todos devem contribuir para a realização das políticas públicas formuladas pelo Estado, na medida da capacidade contributiva de cada um, nada mais justo que o retorno ao Estado do valor correspondente à valorização imobiliária de um imóvel em razão de uma obra pública.

[...] O Poder Público arrecada os tributos e aplica os recursos correspondentes. Nestas aplicações são incluídos os investimentos em obras públicas, e destas muita vez decorre valorização de imóveis. Não é justo, então, que o proprietário do imóvel valorizado em decorrência da obra pública aufera sozinho essa vantagem para a qual contribuiu toda a sociedade. Por isto o proprietário do imóvel cujo valor foi acrescido é chamado a pagar a contribuição de melhoria, com a qual de certa forma repõe no Tesouro Público o valor ou parte do valor aplicado na obra. (MACHADO, 2010, p.459).

Corroborando este entendimento Geraldo Ataliba ressalta que:

Efetivamente, se o proprietário em nada concorre para a obra – que gera a valorização – não é justo que se aproprie deste específico benefício. Pelo contrário, a comunidade que custeou a obra é que deve ficar com a expressão financeira desse proveito. Razões financeiras o impõem: a necessidade de recurso com que enfrentar outras, ou a própria obra. Razões econômicas o recomendam: desestimular a especulação imobiliária, que se alimenta da esperança de valorização, pela simples posse prolongada (os inconvenientes da especulação são notórios: não uso e retenção de terrenos nos arredores das cidades, aguardando valorização, com conseqüente desvio de capitais de empreendimentos produtivos, criação de favelas, etc.). Razões políticas o exigem: devolver à coletividade os benefícios de frutos de sua ação e não premiar a inércia, a improdutividade dos que adquirem imóveis por preço baixo, para aguardar sua valorização por efeito do progresso comunitário, expansão urbana e realização de obras públicas. Razões de equidade o reclamam: que as obras de utilidade geral sejam custeadas por todos, as de utilidade restrita o sejam por aqueles que dela extraíram proveito e as que reúnam os dois requisitos sejam custeadas, proporcionalmente pela comunidade e pelos beneficiários. [...] Por último, são também razões éticas que exigem a eficácia da contribuição de melhoria: banir o enriquecimento sem causa de alguns, a custas de todos. (ATALIBA, 2001, p.155).

Analisando, portanto, o aspecto finalístico deste tributo Hugo de Brito Machado assim define a contribuição de melhoria:

Espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis. (MACHADO, 2010, p.459).

É importante mencionar também o art. 2º do Decreto-lei nº195/67, que elenca as obras públicas das quais poderá ser devida a contribuição de melhoria:

I- abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas; II – construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos; III – construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema; IV – serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública; V – proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canis, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação; VI – construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem; VII – construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos; VIII – aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Esta relação de obras, segundo Hugo de Brito Machado (2010, p.461) constitui rol taxativo, não podendo a União instituir contribuição de melhoria por obra não mencionada no citado decreto-lei. Entretanto, reconhece este autor que se trata de descrição “bastante abrangente, de sorte que dificilmente se poderá ter uma obra pública que na mesma não esteja contida.”

Portanto, o critério do benefício auferido pelo contribuinte é indispensável para que ocorra o fato gerador deste tipo de tributo. Havendo valorização de imóvel decorrente de obra pública, nasce para o seu proprietário a obrigação de pagar a contribuição de melhoria.

7.3 BASE DE CÁLCULO.

Geraldo Ataliba (2001, p.108) define base de cálculo ou base imponible, como “uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”.

A base de cálculo, conforme Priscilla Rodrigues (2002, p.127), citando Paulo de Barros Carvalho, “é uma grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária.” Tem como finalidade principal “dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.”

Para Carvalho além de determinar o valor do tributo a ser cobrado, a base de cálculo tem a função de:

[...] Confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma. (RODRIGUES, apud CARVALHO, 2002, p.127).

Neste sentido Priscilla Rodrigues (2002, p.128) assevera que “a base de cálculo é elemento da regra matriz que exerce funções da maior importância.” Para esta autora sem a base de cálculo não é possível “determinar, numericamente, o valor da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo [...]”

Nos termos do art.82, §1º do CTN, a contribuição de melhoria relativa a cada imóvel é calculada tomando-se por base a parcela do custo da obra, fazendo-se o seu rateio entre os proprietários dos imóveis situados na zona beneficiada, em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

Além disso, conforme o art.81 do Código Tributário Nacional, o valor da contribuição a ser paga por cada contribuinte não poderá ser superior ao acréscimo de valor do imóvel respectivo, nem o total das contribuições arrecadadas poderá ser superior ao custo da obra.

7.4 ALÍQUOTA.

A alíquota, assim como o fato gerador, deve ser definida por lei. Conforme entendimento de Priscilla Rodrigues (2002, p.129), cabe à lei “descrever todos os aspectos da norma que cria uma obrigação pecuniária compulsória.”

Geraldo Ataliba (2001, p.114), por sua vez, adverte “que se a base de cálculo não for expressa em moeda a alíquota necessariamente deverá sê-lo”. Fundamenta seu raciocínio no fato de o tributo ser uma “prestação pecuniária, e,

assim sendo, o resultado da combinação desses dois fatores quantitativos deve corresponder a uma determinada quantia em dinheiro.”

No que tange à alíquota da contribuição de melhoria, Priscilla Rodrigues (2002, p.131) argumenta que a base de cálculo e a alíquota irão variar para atender aos limites impostos pelo custo da obra e pelo acréscimo de valor experimentado pelo imóvel. Assevera esta autora que “tendo em vista que o *debitum* tributário deve respeitar a conjugação entre estes limites – custo da obra e *quantum* de valorização -, a base de cálculo e a alíquota deverão variar para atender a eles.”

Deste modo, o art.81 do CTN impõe dois limites ao cálculo da contribuição de melhoria: o limite total, que é o custo total da obra, e o limite individual, que é a valorização de cada imóvel beneficiado.

Analisando o *debitum* tributário da contribuição de melhoria, Priscilla Rodrigues aduz que:

Em primeiro lugar, é preciso ter em mente que o limite total corresponde à soma de todas as despesas efetivamente implicadas na execução da obra – valor, este, que só se pode conhecer após finda sua realização. Assim, tudo quanto se arrecade através da contribuição de melhoria não pode ultrapassar esse valor. Portanto, conhecendo-se o custo efetivo da obra pública, caberá a cada imóvel valorizado uma “cota-parte” proporcional à valorização individual que cada imóvel recebeu. Em segundo lugar, se o limite individual corresponde ao *quantum* de valorização experimentado por cada imóvel, que pode variar de obra para obra e de imóvel para imóvel, haverá situações em que o Poder Público se ressarcirá inteiramente das despesas implicadas na execução da obra, situações em que se ressarcirá apenas parcialmente e situações em que não se ressarcirá. (RODRIGUES, 2002, p.131).

Portanto, a alíquota irá variar em observância aos limites impostos pelo art.81 do CTN, não podendo ultrapassá-los sob pena de caracterizar confisco que é repudiado pela Constituição Federal.

7.5 REQUISITOS PARA A COBRANÇA

O art.82 do CTN estabelece os requisitos mínimos a serem observados pela lei instituidora da contribuição de melhoria. Deste modo, a lei ordinária proveniente da entidade política tributante (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) deverá determinar:

I – publicação prévia dos seguintes elementos: a) memorial descritivo do projeto; b) orçamento do custo da obra; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; d) delimitação da zona beneficiada; e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior; III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Observados estes requisitos e concluída a obra, poderá ser feito o lançamento de ofício da contribuição de melhoria.

Nos termos do art.82, §2º do CTN, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Hugo de Brito Machado (2010, p.464) lembra que, de acordo com o art. 9º do Decreto-lei nº195, o Poder Público só deve proceder ao lançamento depois da conclusão da obra, apesar de se admitir “com a conclusão parcial desta para justificar a cobrança da contribuição relativamente aos imóveis em relação aos quais a obra se possa considerar concluída.” Cita, como exemplo, a “pavimentação de uma avenida, em que a contribuição pode ser lançada em relação aos imóveis da área onde vai ficando pronta a pavimentação.”

7.6 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA “VERDE”.

A contribuição de melhoria “verde”, nada mais é do que a própria contribuição de melhoria cobrada em decorrência de obras públicas voltadas à preservação ambiental e que geraram valorização imobiliária.

Este tributo pode ser exigido, constatada a valorização imobiliária, em decorrência da construção e ampliação de áreas verdes, arborização de espaços públicos, realização de obras de paisagismo, realização de obras visando à contenção de erosão, construção de aterros e etc.

A implantação de um parque ecológico, por exemplo (onde o poder público realiza gastos com o plano de manejo, constrói pista de cooper, vestiário, bebedouros, guarita, banheiros, etc), melhora a qualidade de vida da população vizinha e demais visitantes e gera, conseqüentemente, valorização dos imóveis adjacentes.

Nada mais justo que se cobre dos proprietários destes imóveis a contribuição de melhoria “verde” em razão da implantação do parque; Já que toda a sociedade contribuiu para a sua implantação e apenas alguns imóveis receberam este benefício especial de valorização.

Neste sentido Regina Helena Costa entende ser perfeitamente viável a instituição da contribuição de melhoria “verde” em razão de uma obra voltada à preservação ambiental:

Creemos que a contribuição de melhoria, outrossim, pode prestar-se à proteção do meio ambiente. Pressuposto necessário para a sua exigência é a realização de obra pública que venha a provocar a valorização imobiliária particular (art.145, III, CF). [...] Logo, se a obra pública causadora da valorização imobiliária voltar-se à preservação ambiental, como, por exemplo, a construção de parque urbano, poder-se-á exigir uma contribuição de melhoria ‘verde’. (COSTA, 2005, p.328).

Apesar de pouco utilizada pelo Poder Público, o uso ambiental desta espécie tributária é perfeitamente possível em razão de se tratar de um tributo que, apesar do seu caráter fiscal (arrecadatório), possui também forte vocação à extrafiscalidade.

Os benefícios decorrentes da instituição deste tributo são inúmeros. Além de permitir a arrecadação de recursos para a execução da política ambiental, pode ser utilizado para induzir comportamentos voltados à preservação ambiental e ainda inibir a especulação imobiliária atendendo à função social da propriedade.

Roberto Ferraz, tratando deste tributo sob o aspecto ambiental, ressalta que a sua correta utilização pelo Poder Público permite a realização da justiça tributária e a implementação de políticas públicas ambientais.

Veja-se, por exemplo, o caso ofertado pela criação de parques de preservação. [...] O Estado ao atender o interesse geral acaba por comprometer-se com indenizações vultosas na criação de parques. Via de regra o que ocorre é que o Estado estabelece a limitação à propriedade criando o parque, ou mesmo desapropriando a área com esta finalidade (direta ou indiretamente). Frequentemente isso ocorre em área de escasso valor de mercado. Em momento posterior, como consequência da própria criação do parque (podemos imaginar um parque próximo de área urbana) há uma forte valorização dos imóveis que estão a sua volta. O Estado não exige a contribuição de melhoria pertinente. O particular limitado ou desapropriado de seu direito de propriedade exige justa indenização, que acaba por ser calculada de acordo com o parâmetro gerado pelas propriedades que se encontram no entorno do parque, extremamente valorizadas pelo próprio parque, aumentando enormemente o valor da indenização devida por sua criação. O resultado prático é, sob o ponto de vista da

economia pública, um desastre. A correta utilização da contribuição de melhoria levaria a uma equação muito diferente, e justa, na criação de parques e áreas de preservação ambiental. O Poder Público ao decidir criar áreas de preservação ambiental, como praças, parques e reservas, particularmente junto a aglomerações urbanas: a) avaliaria a área e suas redondezas, como manda a lei relativa à contribuição de melhoria; b) exigiria a contribuição correspondente à valorização dos imóveis circunvizinhos à área de preservação (obra pública); c) indenizaria o proprietário do imóvel sobre o qual recai a preservação obrigatória, pelo valor real do imóvel, com os recursos advindos dessa arrecadação; d) teria condições de arcar com novas desapropriações semelhantes. Também a utilização da contribuição de melhoria como tributo ambientalmente orientado traz possibilidades infundáveis. Não se trata aqui de induzir comportamentos, mas de viabilizar economicamente, e com justiça fiscal, a efetivação de políticas públicas ambientais. (FERRAZ, 2005, p.349).

É exemplo de instituição deste tributo a Lei nº1.364/88, do município do Rio de Janeiro, que prevê a cobrança da contribuição de melhoria dos proprietários que tiveram seus imóveis valorizados em decorrência de obras públicas ambientais como: arborização de ruas e praças, construção ou ampliação de parques, proteção contra a erosão, aterros, e outras obras de embelezamento, como também a hipótese de projeto de tratamento paisagístico.

Não se trata, obviamente, de se criar nova categoria de tributo, mas, de se utilizar os já existentes, dentre os quais, a contribuição de melhoria, seja em seu aspecto fiscal ou extrafiscal visando à proteção do meio ambiente.

É o que defende Tupiassu:

Assim, utilizando-se da própria estrutura legal já existente, e considerando a clara valorização imobiliária trazida pelas obras públicas voltadas para a recuperação do meio ambiente degradado, ou que propiciem a sua preservação, possível e desejável é a inclusão de efeitos extrafiscais em tal tributo, de modo a promover uma maior socialização dos custos de despoluição, provendo o poder público de recursos que lhe propiciem uma maior e melhor execução de sua função ambiental. (TUPIASSU, 2006,p.56).

É ponto pacífico de que a contribuição de melhoria “verde” pode e deve ser usada pelo Estado como instrumento de proteção ambiental, desde que a obra pública construída e que valorizou os imóveis adjacentes, seja de cunho ambiental.

Portanto, a utilização deste tributo com efeitos ambientais permite ao Poder Público realizar obras voltadas ao meio ambiente, sem onerar os cofres públicos e proporcionando melhoria na qualidade de vida da população além de promover uma a consciência ecológica.

8 A POLÍTICA AMBIENTAL DO DISTRITO FEDERAL E A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA “VERDE”.

A criação e a implementação de unidades de conservação tem sido nos últimos tempos, uma das principais estratégias dos governos para garantir a sustentabilidade dos recursos naturais.

Analisando os esforços dos governantes para perseguir a qualidade ambiental, Marcos Antônio Gomes argumenta que:

Principalmente desde a década de 1970 e em especial após a década de 90 (Rio 92), a natureza entrou no debate nacional e internacional e passou a ser focalizada pelas agendas governamentais e sociais. Daí que a presença de espaços livres e de vegetação, em especial a arbórea, constituiu-se em um novo apelo dessa estratégia de viver “bem e melhor”. Se, por um lado, a vegetação é, em muitos casos, extirpada do espaço para que ocorra a implantação da infraestrutura nos loteamentos, por outro, é “preservada” e/ou recriada para que justifique a oferta da qualidade ambiental. (GOMES, 2010, p.38).

Ao lado do benefício ambiental com a preservação dos recursos ecológicos, há uma significativa melhora na qualidade de vida dos moradores próximos aos parques, visto que estes espaços proporcionam inúmeras atividades ao ar livre.

Gustavo Henrique Gomes, citando Dines, entende não haver incompatibilidade entre, lazer, educação e conservação ambiental.

Devemos considerar que a percepção adequada do lugar cria vínculos, um senso de responsabilidade, que pode transformar cada visitante em mais um aliado da causa da conservação da natureza. Sem visitantes, ou seja, sem pressão popular, é difícil sensibilizar, a classe política para aprovação de leis que dêem suporte a essas áreas e que possibilitem a obtenção de recursos financeiros, seja através do poder público, de instituições internacionais ou de particulares. (GOMES, 2004, p.06).

Lorena Godoy (2009, p. 699-705), citando Oliveira, aduz que as áreas verdes urbanas, do Distrito Federal, “encontram-se em sua grande maioria nos parques urbanos da região.” Isto ocorre, porque Brasília “foi concebida a partir de parâmetros modernistas de urbanização, baseada na concepção de ‘cidade-parque’, com amplas áreas verdes.”

O Distrito Federal possui atualmente 68 (sessenta e oito) parques (IBRAM-DF, 2011), os quais foram recategorizados como parques distritais, nos termos do art.8º da Lei Complementar nº827, de 22 de julho de 2010¹³.

Os parques distritais foram criados visando à preservação de ecossistemas naturais de grande relevância ecológica e de beleza cênica, e também para possibilitar pesquisas científicas, atividades educacionais, recreativas e turismo ecológico (conf. art.11, da Lei Complementar nº 827/2010).

Apesar da grande quantidade de parques criados, a maioria ainda continua “no papel” (IBRAM-DF, 2011). Apenas 10 (dez) parques estão implantados e ainda enfrentam problemas de invasões, ausência de fiscalização, falta de estrutura, degradação ambiental e especulação econômica.

Um dos maiores obstáculos à implantação e manutenção dos parques é a falta de recursos públicos financeiros. Apesar da figura da compensação ambiental, prevista no art. 36, §1º da Lei 9.985/2000, a escassez de recursos se impõe.

Neste sentido, o uso da contribuição de melhoria “verde”, conforme já discutido anteriormente, seria um excelente instrumento de arrecadação para compor os cofres públicos visando à execução da política ambiental do Distrito Federal.

Atualmente, no Distrito Federal, a implantação de um parque distrital gera significativa valorização imobiliária dos imóveis adjacentes.

Exemplo disto é o Parque Olhos D’água, situado nas entre quadras 413/414 Norte de Brasília. Foi criado para preservar os recursos naturais da área e também proporcionar um espaço de lazer e de educação ambiental para a comunidade.

Antes da implantação deste parque, havia poucos prédios de apartamentos naquele setor. Hoje, após devidamente implantado, é considerado um parque modelo, e as áreas adjacentes valorizadas contam, atualmente, com vários prédios luxuosos no seu entorno.

Segundo estudo piloto, realizado pelo IBRAM-DF, no Parque Olhos D’Água (que possui uma estrutura quase ideal), observou-se que apenas para a

¹³ LC nº827/2010 – Art. 8º O grupo das Unidades de Proteção Integral é composto pelas seguintes categorias de unidade de conservação: I - Estação Ecológica; II - Reserva Biológica; III - Parque Distrital; IV - Monumento Natural; V - Refúgio de Vida Silvestre.

implementação de um único parque com estrutura similar a este seria necessário um valor mínimo investido de R\$ 3.521.294,10, (três milhões, quinhentos e vinte e um mil, duzentos e noventa e quatro reais e dez centavos), com manutenção anual de R\$ 1.702.338,00 (um milhão, setecentos e dois mil e trezentos e trinta e oito reais).

Para o ano de 2011, foi previsto o orçamento de R\$1.822,500, 00 (um milhão, oitocentos e vinte e dois mil, e quinhentos reais) para a implantação de parques, conforme Quadro de Detalhamento de Despesas XI, aprovado pelo Decreto nº 32.718, de 03 de janeiro de 2011 (SEPLAN-DF, 2011). Portanto, insuficiente para a efetiva implantação dos 58 (cinquenta e oito) parques restantes.

Somado ao aspecto da valorização imobiliária, verifica-se no Distrito Federal que, a maioria dos parques implantados estão localizados em regiões cuja população já goza de alto poder econômico.

Mais um motivo para se exigir a contribuição de melhoria “verde”, dos proprietários que obtiveram um acréscimo no valor de seus imóveis, em decorrência da implantação de um parque, com recursos provenientes de toda a coletividade.

Outro fato também relevante é a extrafiscalidade que advém da contribuição de melhoria “verde”, na medida em que: favorece a implantação de novos parques; inibe o avanço da urbanização desordenada e promove a educação ambiental, gerando uma consciência ecológica voltada à preservação e manutenção destes espaços públicos.

Entretanto, o Distrito Federal ainda não lançou mão deste importante instrumento de preservação ambiental, que cobrado e aplicado corretamente em muito contribuiria para a efetivação de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, nos termos do art. 225, da Constituição Federal.

CONCLUSÃO

O aumento da consciência ambiental no mundo e no Brasil, reclama uma atuação mais efetiva do Estado no sentido de garantir um ambiente ecologicamente equilibrado.

A tributação é tarefa exclusiva do Estado. Compete a este arrecadar os recursos financeiros necessários à realização das políticas públicas voltadas ao bem estar da população.

O uso de tributos ambientalmente orientados tem se mostrado um instrumento eficaz na preservação ambiental, seja através da fiscalidade, seja pela extrafiscalidade, mediante a indução de comportamentos adequados ambientalmente.

São designados “tributos ambientais” tanto os tributos com caráter eminentemente arrecadatório, cujos recursos são empregados na prestação de serviços públicos de natureza ambiental, quanto aqueles que em sua materialidade contemplam o elemento meio ambiente, cuja extrafiscalidade induz comportamentos voltados à preservação ambiental.

No que tange ao uso da contribuição de melhoria verde, no âmbito do Distrito Federal, verifica-se que não há nenhum óbice à sua instituição: o este estado da federação possui competência para instituí-lo, nos termos da Constituição Federal; há previsão no art.2º, I, do Decreto-lei nº195/97, de cobrança deste tributo para construção e ampliação de parques e também, é notória a valorização dos imóveis situados próximos aos parques implantados (Parque Olhos D'Água e Burle Marx em que o metro quadrado no Setor Noroeste, que está em construção, chega a custar em média R\$9.000,00).

Neste sentido, a utilização da contribuição de melhoria “verde” pelo governo do Distrito Federal, em razão da implantação dos parques distritais, seria um valioso instrumento de arrecadação para fazer face às despesas voltadas à implantação e manutenção destas unidades de conservação, desde que observados os requisitos legais para a sua instituição, nos termos do Decreto-lei nº195/67.

A cobrança deste tributo além de possibilitar a implantação dos parques criados pelo Poder Público, ainda favoreceria a preservação dos ecossistemas locais, mitigaria as invasões e ocupação urbana desordenada e ainda, favoreceria a educação ambiental.

É importante ressaltar que o uso da receita proveniente deste tributo para implantar os parques, gera como efeito extrafiscal, maior consciência ecológica, na medida em que a implantação dos parques e o seu uso pela população melhoram a qualidade de vida de todos, o que contribui com a consciência ecológica voltada para a preservação e manutenção destes espaços.

Além disso, a presença do Estado nestas áreas ambientalmente protegidas, contando com a cooperação da população, minimiza os casos de invasão e ocupação desordenada do solo, bem como reduz drasticamente os riscos de possíveis danos ambientais à fauna, à flora e aos recursos hídricos na proporção em que se encontram preservados em um parque ecológico.

Entretanto, observa-se que, no âmbito do Distrito Federal, ainda não houve a cobrança da contribuição de melhoria “verde” pela mais-valia experimentada pelos proprietários desses imóveis.

Tal fato configura total inobservância aos princípios da isonomia e da justiça tributária, visto que apenas pequena parcela da sociedade recebeu este benefício especial (da valorização de seus imóveis) o qual foi custeado por toda a coletividade.

A exemplo da maioria dos estados da federação, o Distrito Federal ainda não descobriu os benefícios deste importante instrumento de efetivação da política pública ambiental. O qual utilizado corretamente cumpre o disposto no artigo 225 da Constituição Federal, que trata do dever de todos de preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

REFERÊNCIAS

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

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANTUNES, Paulo Bessa. **Direito ambiental**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2001.

BARICHELLO, Stefania Eugenia. **A Tributação Ambiental: O Tributo Extrafiscal Como Forma de Proteção do Meio Ambiente**. 2007. Revista SCIENTIA IURIS, Londrina, v. 11

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Econômico**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2006.

BORGES JÚNIOR, JANUÁRIO RODRIGUES. **Contribuição de Melhoria**. Disponível em: www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/.../DIREITO/17-.pdf> Acesso em 04 out. 2011.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª Ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

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

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

FERRAZ, Roberto. **Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Ed., 2005.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Direito Ambiental Tributário**. 2ª. ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2009.

GAVIÃO FILHO, Anizio Pires. **Direito Fundamental ao Ambiente**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005..

GODOY, Lorena Becale. **Anais XIV Simpósio Brasileiro de Sensoriamento Remoto**, Natal, Brasil, 25-30 abril 2009, INPE.

GOMES, Marcos Antônio Silvestre. **Parque Ecológico de Uso Múltiplo Olhos D'água: situação atual e importância do lazer para a comunidade**. 2004. Dissertação (Pós-Graduação em Turismo). UNB, Brasília/DF.

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez apud AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=df>>. Acesso em: 27 jul. 2011.

INSTITUTO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS HÍDRICOS DO DISTRITO FEDERAL. Disponível em: <www.ibram.df.gov.br/003/00301009.asp?ttCD_CHAVE=123545>. Acessado em 04 out. 2011.

INSTITUTO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS HÍDRICOS DO DISTRITO FEDERAL. Disponível em: <www.ibram.df.gov.br>. Acessado em 04 out. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33ª Ed., São Paulo, Malheiros Malheiros Editores, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MILARÉ, Edis. **Direito do ambiente: A Gestão Ambiental em Foco**. 5ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2004.

NOLL, Patrícia. **Direito, Tributo e Meio Ambiente: A Autopoiese da Sociedade Diante do Risco Ecológico**. 2008. Dissertação. (Mestrado em Direito). Universidade de Caxias do Sul.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros, 2002.

SALES, João Victor Porto. **A Tutela do Meio Ambiente através dos Tributos**. THEMIS - Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/39319/tutela_meio_ambiente_sales.pdf?sequence=1>. Acessado em: 27 jul. 2011.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **O Tributo na Defesa e Preservação do Meio Ambiente**. In: FOLMANN, Melissa (Coordenadora). **Tributação e Direitos Fundamentais - Propostas de Efetividade**. Curitiba: Juruá, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental: Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

Secretaria de Planejamento e Orçamento do Distrito Federal/SEPLAN-DF. Disponível

em: <http://www.seplan.df.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=29:ploa2011&catid=5&Itemid=1>. Acessado em 04 out. 2011.

SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento. **Direito Ambiental Internacional: Meio Ambiente, Desenvolvimento Sustentável, e os Desafios da Nova Ordem Mundial**. Rio de Janeiro: Thex Editora, 2002.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MS nº22164/SP. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> . Acesso em: 27 jul. 2011.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: a Utilização de instrumentos Econômicos e Fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente Saudável**. São Paulo: Renovar, 2006.

ZEE-DF. www.zee-df.com.br/produtos.html. Acesso em: 29 jul. 2011.