

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SANTOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
DOUTORADO EM DIREITO AMBIENTAL INTERNACIONAL**

JOSIENI PEREIRA DE BARROS

**TRIBUTAÇÃO VERDE COMO INSTRUMENTO INTERNACIONAL PARA
IMPLEMENTAÇÃO DOS OBJETIVOS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

**SANTOS
2018**

JOSIENI PEREIRA DE BARROS

**TRIBUTAÇÃO VERDE COMO INSTRUMENTO INTERNACIONAL PARA
IMPLEMENTAÇÃO DOS OBJETIVOS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade Católica de Santos, como parte dos requisitos para obtenção do título de Doutor em Direito Ambiental Internacional.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Andréia Costa Vieira

**SANTOS
2018**

JOSIENI PEREIRA DE BARROS

**TRIBUTAÇÃO VERDE COMO INSTRUMENTO INTERNACIONAL PARA
IMPLEMENTAÇÃO DOS OBJETIVOS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

Santos, _____ de _____ de 2018.

Banca de defesa

Professora Orientadora:.....

Professor (a) Doutor (a):

Professor (a) Doutor (a):

Professor (a) Doutor (a):

Professor (a) Doutor (a):

Entrego, confio, aceito e agradeço.

Dedico esta tese ao meu filho, Rafael, motivo da minha perseverança e superação.

Aos meus irmãos, Marcia e Renato, pelo exemplo de competência e retidão, que me serve sempre de inspiração.

À minha mãe, que descansa ao lado do Pai, por ser incansável no apoio e na confiança em mim depositada na jornada acadêmica.

AGRADECIMENTOS

A realização desta pesquisa, a conclusão desta tese e a satisfação deste grandioso objetivo não seriam possíveis sem a presença e o amor de Deus, que me guiaram, nessa caminhada, pelas mãos da fé – por isso sou grata. Minha gratidão também se expressa às pessoas que são responsáveis pelo êxito dessa jornada e que passo a agradecer:

Ao Magnífico Reitor da Unisantos, Professor Marcos Medina Leite, pelo grande encorajamento ao início do doutorado, propiciando os meios e suportes para que a tese fosse adiante.

À Professora Dra. Andreia Costa Vieira, pela inspiração que foi para mim no presente trabalho e pela competência em conduzir sua orientação com a expertise que lhe é própria, na temática do desenvolvimento sustentável.

À Universidade Católica de Santos, por me possibilitar, através da concessão de bolsa de estudos, a pesquisa que resultou na presente tese.

Aos Professores Dr. Gilberto Passos de Freitas e Dra. Dorothee S. Rudiger, pelas valiosas observações realizadas por ocasião da banca de qualificação, que possibilitaram a realização deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Rui Ferreira dos Santos, coordenador do Centro de Investigação em Ambiente e Sustentabilidade da Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa, o qual tive a oportunidade de conhecer no início desta pesquisa e a quem devo o entusiasmo pelo estudo da sustentabilidade e economia verde.

Às funcionárias da pós graduação em direito da Unisantos, pelo apoio administrativo;

Às queridas e incansáveis amigas Adriana Machado Yaghsisian, Camila Marques Gilberto, Fernanda Frinhani, Melissa Vicente, Simone Alves Cardoso e Veronica Maria Teresi, por terem partilhado comigo toda a alegria, angustia, motivação e dilemas no percorrer desta tese; por serem meus braços, minhas pernas, meu coração e minha razão quando o cansaço e as incertezas me tomavam e, ainda, por serem mulheres empoderadas e inspiradoras, na pesquisa e na vida.

A minha família, especialmente a Camila Mariana da Silva Santos, Zeneide Ferreira Lima Leite, Marcia Elisabeth Leite Teml, Mariana Ferreira Lima

Leite e Renato Cesar Leite, pelo apoio emocional e logístico e por todas as horas maldormidas, para que eu, enfim, pudesse empreender este árduo trabalho.

RESUMO

A presente tese propõe-se a apresentar a tributação ambiental, pautada na extrafiscalidade, como uma fundamental política pública de fomento ao desenvolvimento sustentável, de modo a estimular outros atores não estatais na cooperação para a gestão da sustentabilidade. Pretende-se, com esta abordagem, demonstrar a possibilidade de atuação da política fiscal ambiental e a instituição de ecotributos como uma ação global e local para a implementação de pontuais Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS), especialmente os objetivos 11 e 12. Para atingir tal propósito, demonstrou-se a participação dos atores subnacionais como mecanismo da governança ambiental global. A pesquisa analisou o efeito dessa participação na solução de problemas comuns, crescentes na era globalizada e no mundo pós-moderno, onde os conceitos tradicionais do direito internacional são insuficientes para a tratativa dos problemas líquidos que permeiam a atualidade. Verificou-se essa mudança de paradigma pelo viés da tributação ambiental e da cooperação internacional local, estabelecendo a criação de ecotributos como instrumento essencial para fomento da produção, do consumo e das cidades sustentáveis.

Palavras-chave: Tributação ambiental. Ecotributo. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS). Governança ambiental global. Cooperação internacional municipal.

ABSTRACT

The present thesis aims to present environmental taxation, based on extrafiscality, as a fundamental public policy to promote sustainable development, in order to stimulate other non-state actors to cooperate towards sustainable management. This approach sets out to demonstrate the viability of environmental fiscal policy and the creation of greentaxes as global and local action to implement specific Sustainable Development Goals (SDG), especially goals 11 and 12. To this end, this study establishes the participation of subnational actors as a mechanism for global environmental governance. The study examined the effect of this participation in solving common problems, increased in the globalized era and in the postmodern world, where traditional concepts of international law have proved insufficient to deal with liquid problems. This change of paradigm was observed through environmental taxation and local international cooperation, establishing the creation of greentaxes as a fundamental instrument to promote production, consumption and sustainable cities.

Keywords: Environmental taxation. Greentax. Sustainable Development Goals (SDG). Global environmental governance. Local-international cooperation.

LISTA DE ABREVIações E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ASMC	Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias
C40	Cities Climate Leadership Group
CID	Cooperação Internacional para o Desenvolvimento
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CO2	Gás carbônico
COP	Conferência das Partes
COSIP	Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública
CR	Constituição da República
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSS	Cooperação Sul-Sul
CTN	Código Tributário Nacional
DAI	Direito Ambiental Internacional
DI	Direito Internacional
DIMA	Direito Internacional do Meio Ambiente
EC	Emenda Constitucional
FAP	Fator Acidentário de Prevenção
GAG	Governança Ambiental Global
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
GEE	Gases de Efeito Estufa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IC	Índice de Conservação Ambiental
ICLEI	Local Governments for Sustainable
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISV	Imposto Sobre Veículos
ITR	Imposto Territorial Rural
IUC	Imposto Único sobre Circulação
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MSF	Acordo sobre Medidas Sanitárias e Fitossanitárias
Nrg4SD	Network of Regional Governments for sustainable

ODCE	Organização para o Desenvolvimento e Cooperação Econômica
ODM	Objetivos do Milênio
ODS	Objetivos do Desenvolvimento Sustentável
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OIs	Organizações Internacionais
OMC	Organização Mundial do Comércio
ONG	Organização Não Governamental
ONGI	Organização Não Governamental Internacional
ONU	Organização das Nações Unidas
ONUBR	Organização das Nações Unidas Brasil
PNUMA	Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente
RAT	Risco de Acidente do Trabalho
SAT	Seguro Acidente do Trabalho
STF	Supremo Tribunal Federal
TBT	Agreement on Technical Barrier to Trade
TI	Território Indígena
UC	Unidade de Conservação
UN	United Nations
UNDP	United Nations Development Program
UNEA	United Nations Environment Assemble
UNEP	United Nations Environment Program
UNESCAP	United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1.1 O direito internacional público e as questões ambientais na pós-modernidade	30
1.2 O princípio do desenvolvimento sustentável, o comércio internacional e a economia	40
1.3 Política nacional para o desenvolvimento sustentável: medidas tarifárias e não tarifárias de proteção ambiental e seus impactos nos acordos de livre comércio	43
1.4 Os ecotributos como instrumentos econômicos para os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) 11 e 12	48
1.4.1 <i>O modelo tributário e a extrafiscalidade</i>	50
1.4.2 <i>Tributação ambiental como instrumento para o desenvolvimento sustentável</i>	61
2 TRIBUTOS AMBIENTAIS AMPARADOS NO PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR	68
2.1 Tributos implementados na sistemática do <i>pigouvian tax</i>	73
2.1.1 <i>A contribuição social chamada Risco de Acidente do Trabalho (RAT)</i>	75
2.1.2 <i>Taxa de coleta seletiva do lixo</i>	78
2.2 Ecotributos efetivados na destinação de suas receitas às políticas ambientais	84
2.2.1 <i>CIDE-combustíveis</i>	86
2.2.2 <i>ICMS ecológico</i>	90
2.2.3 <i>Contribuição de iluminação pública</i>	95
3 TRIBUTOS AMBIENTAIS AMPARADOS NA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS E NO PRINCÍPIO DA PREVENÇÃO	101
3.1 IPVA verde	106
3.2 IPTU verde	112
3.3 ISS verde	118
3.4 Os incentivos fiscais, os ODS 11 e 12 e a questão da perda de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal	123
4 A POLÍTICA FISCAL LOCAL COMO MECANISMO DE GOVERNANÇA AMBIENTAL GLOBAL E IMPLEMENTAÇÃO DA COOPERAÇÃO ENCAMPADA PELO ODS 17	131

4.1	A governança ambiental global, a participação ampliada e a figura dos governos locais.....	132
4.2	As redes internacionais de governos subnacionais e locais como ambiente propício para a paradiplomacia ambiental	138
4.3	Cooperação “glocal” para implementação da política fiscal verde e ODS 17.....	143
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	148
	REFERÊNCIAS	159

INTRODUÇÃO

A tese aqui apresentada pretende, diante do tema delimitado, identificar a possibilidade da tributação ambiental como novo mecanismo de ação para o desenvolvimento sustentável, reconhecendo o tributo como instrumento econômico na proteção internacional do meio ambiente.

Verificando-se que problemas ambientais são globais e demandam o esforço de novos atores não tradicionais no direito internacional clássico, e tendo como pano de fundo o desenvolvimento sustentável, pretendeu-se analisar as ações estatais de viés econômico para o cumprimento das metas assumidas pelos Estados na proteção do meio ambiente. Procurou-se, também, identificar as políticas tributárias que poderiam adotar, ou já adotaram, os governos subnacionais – especialmente os locais – no exercício de sua autonomia e de suas competências definidas constitucionalmente.

Com isso, pretendeu-se responder a seguinte pergunta, que delimita o problema central da tese: É possível a criação de tributos ambientais, pelos governos locais, para o desenvolvimento sustentável, especialmente no cumprimento internacional dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) 11, 12 e 17?

Para atingir a proposta da pesquisa, verificou-se como modelos de tributação ambiental são exequíveis no sistema constitucional e podem ser importante política pública na gestão da sustentabilidade. Investigou-se a possibilidade de as redes internacionais de cidades funcionarem como ambiente propício para a política de desenvolvimento sustentável e se (não) existem ações concretas paradiplomáticas em termos de tributação.

Nesse percurso, abordamos, no primeiro capítulo, como se dá a evolução da tratativa das questões ambientais no direito internacional e nas relações internacionais. Amparado na condição pós-moderna (LYOTARD, 1979) e na liquidez das relações advindas especialmente após o processo de globalização, propõe-se a mudança de paradigma do Direito Internacional do Meio Ambiente (DIMA) para o Direito Ambiental Internacional (DAI).

Essa abordagem se faz necessária uma vez que se pretende apresentar novos modelos pragmáticos de atuação no direito internacional para a tratativa das questões ambientais, com enfoque na sustentabilidade, sem, contudo, afastar a

soberania dos Estados nas relações internacionais e nem se contrapor aos sujeitos clássicos do direito internacional, quais sejam os Estados e as organizações internacionais.

A partir dessa nova perspectiva, enfrentamos como o princípio do desenvolvimento sustentável tem sido o parâmetro para a tomada de decisão, pelos atores internacionais, na política econômica, estudando os principais instrumentos econômicos que colaboram com a proteção ambiental.

A proposta deste item é demonstrar que os Estados e as organizações internacionais – especialmente a Organização Mundial do Comércio (OMC) e a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) – ligadas ao livre comércio têm incluído a proteção ambiental em suas discussões, políticas públicas e acordos firmados, com ênfase nas questões macroeconômicas. Não se pretende, contudo, fazer um estudo exaustivo dos instrumentos econômicos que incluem na sua abordagem a temática ambiental, demonstrando, apenas, como a instrumentalização da sustentabilidade é uma crescente nos fóruns e acordos internacionais de economia e livre comércio e, com isso, incrementa-se nas ações internas estatais.

Constatada a crescente onda da sustentabilidade nas políticas internacionais, concentramo-nos ao estudo da tributação ambiental, como importante política pública na gestão da sustentabilidade. Para isso, apresenta-se a necessidade de adequação da atividade tributária, originariamente fiscal, com os demais princípios da ordem econômica, que criaria a necessidade de uma política de justiça social e sustentável.

Apresentamos a tributação ambiental não só como importante política para o desenvolvimento sustentável, mas demonstramos que pode cooperar para o cumprimento das metas dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) assumidos pelo Brasil, especialmente os ODS 11 e 12.

Considerou-se a extrafiscalidade como o grande sustentáculo para a mudança de paradigma do sistema tributário, na chamada reforma fiscal verde, demonstrando empiricamente como as unidades federativas e seus governos subnacionais e locais poderiam implementar a tributação ambiental sem afrontar as limitações constitucionais e a soberania fiscal existentes no exercício desse tipo de competência legislativa, como expressão do federalismo fiscal.

Na sequência, segundo catítulo, fez-se o aprofundamento das hipóteses de tributação ambiental e analisou-se como a economia e o sistema constitucional contemplam a política fiscal verde. Identificamos os tributos ambientais na sistemática conhecida como pigouviana (o chamado *pigouvian tax*, ou *imposto pigoviano*), surgida na economia, fundada no princípio do poluidor-pagador. Em seguida, percorre-se a implementação jurídica dos ecotributos diante do sistema positivo-constitucional, que limita a legislação tributária, com identificação de casos já existentes no Brasil.

Também estudamos, no terceiro capítulo, a forma de tributação verde, amparada no princípio da prevenção, com a concessão de incentivos fiscais como forma regulatória de comportamentos privados, visando à sustentabilidade. Ademais, mapeamos as possibilidades jurídicas desses tributos dentro do sistema constitucional brasileiro, considerando as limitações impostas pela questão orçamentária e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Por fim, encerramos a tese com o quarto capítulo, que aborda a proposta de implementação dessa política tributária verde pela mão dos governos subnacionais e locais dos Estados federais, como verdadeiro e importante processo de governança para o desenvolvimento sustentável. Ainda, pretendeu-se demonstrar que as redes internacionais de cidades (governos locais) que já atuam efetivamente na paradiplomacia econômica e paradiplomacia ambiental podem comportar também a cooperação e a troca de expertises na política tributária.

Tal cooperação, embora já efetiva em outras áreas – a exemplo das mudanças climáticas, direitos humanos e econômica –, poderia ser realizada na temática fiscal, inclusive com a troca de experiências de tributação verde, que auxiliaria no alcance das metas do ODS 11 e 12, propiciando, ainda, a cooperação para a implementação de que trata o objetivo 17 dos ODS.

A relevância da tese aqui defendida justifica-se, pois a reflexão sobre os fatores que condicionam o surgimento dos institutos jurídicos, e do próprio direito em si, nos possibilita definir melhor seu objeto e compreender as transformações que justificam seus conceitos.

Nesse sentido, a sociedade pós-moderna trouxe forte impacto nos saberes, possibilitando novo modelo de ensino e produção de novos modelos de conhecimento (LYOTARD, 1979).

As transformações que ocorreram com a globalização diminuíram as fronteiras existentes nas relações humanas, com incremento da comunicação e de novas tecnologias. Isso possibilitou novos modelos de linguagem e diálogo com diversidade de saberes, agora com compartilhamento das ideias.

Esse cenário – relativo, diverso, utilitário, paradoxal – tem impedido que os grandes discursos clássicos sejam suficientes na produção do conhecimento jurídico e no alcance das finalidades sociais almejadas; o consenso já não é mais eficiente.

Os detentores do poder, de forma geral, como as universidades ou os Estados, não têm sido eficazes na produção de institutos jurídicos e normas capazes de atender aos anseios da sociedade pós-moderna.

Nessa sociedade, em que as fronteiras são flexíveis, o tempo é urgente e os problemas são complexos, podemos identificar, na temática ambiental, um exemplo de como a dificuldade se manifesta no enfrentamento das novas questões pelo direito.

Como a evolução do Direito Ambiental Internacional (DAI) e da própria governança não seguem aos tradicionais discursos do Direito Internacional (DI), tampouco seus institutos e mecanismos são legitimados pelo consenso e saber tradicional jurídico, a legitimação desse novo direito dar-se-á de forma pragmática, como justifica Lyotard (1979, p. 116): “Na medida em que é diversificante, a ciência em sua pragmática oferece o antitempo do sistema estável (...) Ela é um modelo de sistema aberto (...) no qual um enunciado pode gerar outras regras”.

A heterogeneidade das regras e a discussão pelo dissenso permitem a adoção de linguagem (metadiscurso) como parâmetro para o novo jogo de linguagem que se estabelecerá na persecução da performance social ótima e na busca da justiça, e não mais da verdade (LYOTARD, 1979).

Nas últimas décadas, com o aumento latente da demanda internacional de importações e exportações, gerando mudanças significativas no consumo e na apropriação de recursos pelos Estados, não se poderia deixar de pensar como tal incremento tem impactado no meio ambiente.

Os acidentes ambientais ocorridos no último século e a utilização de recursos naturais transfronteiriços levaram os Estados a pensar em medidas de prevenção e proteção concernentes às ações dos demais Estados. Isso também

ocorre quanto à questão da saúde pública em relação aos produtos que ingressam no país.

Na medida em que a preocupação com o meio ambiente e a vida sadia cresce – e na mesma medida em que cresce a procura por recursos naturais além das fronteiras geopolíticas –, os Estados tendem a tomar medidas protecionistas, no cenário internacional.

Com esse novo panorama de problemas globais complexos, as relações clássicas de direito internacional já não são suficientes para atender às necessidades e exigências ambientais.

Atualmente, o novo padrão de linguagem que se usa para o discurso ambiental internacional é o tripé da sustentabilidade, que funciona como ponto-chave para que se consiga o desenvolvimento (especialmente econômico), assegurando a preservação do meio ambiente e social.

As trocas comerciais e a exploração de recursos naturais – indispensáveis para o aumento do produto interno bruto e consequente desenvolvimento de um Estado – influenciam diretamente na questão ambiental. Não só o meio ambiente, assim considerado como meio natural, mas também aquele que garante a vida digna e o bem-estar ao homem.

O que se verifica é que os institutos clássicos do DI, em que se inserem as relações estatais de poder, e seus discursos de soberania e geopolítica, com fronteiras definidas, normatizados pelos tratados, não têm se mostrado suficientes para a solução de problemas complexos, como os ambientais. A regulamentação das condutas e a imposição de formas tradicionais do direito, com objetivo de se impedir uma degradação ambiental global e de garantir a sadia qualidade de vida às pessoas dessa e das futuras gerações (modelo *top down*), não têm obtido os resultados esperados, o que vem forçando os Estados a repensarem sua atuação para solução dos conflitos nessa temática.

A partir de certas constatações no plano fático-real, percebe-se a inoperância de certos valores e conceitos consagrados pelas próprias regras jurídicas (BITTAR, 2009).

Nessa nova perspectiva, a governança torna-se um fenômeno da globalização, uma vez que a transformação de mercado e de governo – na qual a integração de fluxos econômicos (comércio, finanças, serviços), políticos, culturais e sociais afeta as relações internacionais e extrapola os limites territoriais estatais –

denota a política nacional como instrumento insuficiente para atender à liquidez da realidade global.

O uso da força e do poder não é efetivo no tratamento internacional dessas questões. Acordos internacionais (*umbrella treaties*; convenções-quadro) são firmados pelos Estados após articulação entre diversos atores (ONU, Estados, OIs e sociedade civil), e à comunidade epistêmica coube o diagnóstico, o monitoramento e o encaminhamento de ações internacionais para problemas complexos, como os ambientais.

Tendo a questão ambiental como pano de fundo, a governança global se mostra um instrumento essencial para o enfrentamento dos problemas comuns, especialmente no que concerne ao desenvolvimento sustentável, com tripé ambiental, social e econômico. Nesse processo em construção, os atores já não se encerram apenas aos Estados, mas a todos aqueles que afetam o meio ambiente e podem, no âmbito global e multidimensional, propor alteração no comportamento humano com efeito na sustentabilidade.

Assim, é imprescindível verificar de que maneira as ações de governança global ambiental pelos novos *stakeholders*¹ têm se mostrado como um novo paradigma para gestão da sustentabilidade (GONÇALVES, 2014; MATIAS, 2005).

Partindo da premissa de que a evolução do DAI e da própria governança não seguem os tradicionais discursos do DI, tampouco seus institutos e mecanismos são legitimados pelo consenso e saber tradicional jurídico, a legitimação desse novo direito dar-se-á de forma pragmática, como justifica Lyotard (1979), pela paralogia². Nesse aspecto, o paradigma é posto e contraposto num sistema aberto e heterogêneo, e o diálogo e o dissenso (com regras mínimas quanto à especialidade e aos objetivos comuns) poderão estabelecer qual a melhor performance jurídica e social. A função da paralogia é revelar pressupostos para a formação de novos enunciados (LYOTARD, 1979).

Entendemos que criar pressupostos que justificam essa nova “linguagem jurídica” possibilita aos jogadores, que criarão a norma e a aplicação, aceitem esse padrão complexo e dinâmico no discurso do saber jurídico, possibilitando a criação

¹ Partes interessadas (tradução nossa).

² A paralogia é a transformação de um conceito ou de uma palavra pela interpretação equivocada ou incorreta de outro conceito análogo. O dissenso e o contraponto permitem o surgimento da nova proposta.

de novos paradigmas a partir da análise fática e da inserção do valor do justo, quando da fixação de um novo enunciado normativo.

A salvaguarda desse quadro, que é o objeto do direito internacional da sustentabilidade, requer a construção de um sistema jurídico próprio, que tem, na atuação privada da sociedade global, sua mais destacada contribuição, ao lado do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA), no âmbito da Organização das Nações Unidas (ONU), dos Estados e Organizações Internacionais (OIs), com a inclusão de propostas para o desenvolvimento sustentável na agenda internacional, a partir da Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, de 1992.

Com a proposta de se alcançar o desenvolvimento sustentável, os Estados e os governos subnacionais poderão atuar, através de políticas públicas ambientais, como instrumento econômico para o controle e para indução de comportamento dos demais atores da sociedade civil.

No intuito de equacionar as preocupações comuns ao princípio do desenvolvimento sustentável – desenvolvimento econômico, social e a proteção ao meio ambiente –, é que se vislumbra no direito tributário ambiental uma possibilidade para a intervenção estatal na vida humana. Dessa maneira, espera-se que, simultaneamente, sejam capazes de gerar recursos à máquina pública e estimular ou desestimular condutas ambientalmente desejáveis (BARROS, 2014).

Para Tôrres (2005, p. 102), o direito tributário ambiental pode ser entendido como ramo do direito, no qual se tem uma interface dos dois macrorramos citados, “que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias, elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais”.

Assim, o modelo de tributação ambiental e a criação de ecotributos, com estímulo à participação da sociedade civil em ações que favoreçam a melhor gestão ambiental, podem ser considerados um importante mecanismo para o desenvolvimento sustentável, coadunando esforços comuns com os Estado, as unidades federais e a sociedade civil.

Partindo dessa justificativa, objetivou-se estudar de que forma podemos sugerir um antimodelo ao atual sistema tributário, para que, pautado no modelo de governança ambiental e na extrafiscalidade, o tributo possa extrapolar sua mera

função arrecadatória e servir como importante instrumento econômico de desenvolvimento sustentável, de forma global, que se concretizará na reforma fiscal verde.

Nesse sentido, os objetivos que se tem são, amplamente, estudar a tributação ambiental como mecanismo de governança global para o desenvolvimento sustentável e, especificamente, identificar as políticas públicas para o desenvolvimento sustentável no âmbito subnacional; verificar como as ações da cooperação ambiental têm se manifestado nas redes internacionais e quais os novos instrumentos econômicos para o desenvolvimento sustentável; estudar de que forma e em que medida a tributação ambiental pode ser instrumento econômico para o desenvolvimento sustentável; contribuir com a proposta de uma cooperação internacional, pela paradiplomacia, no âmbito da tributação ambiental.

As principais referências teóricas no marco do DI são os tratados internacionais sobre meio ambiente e os demais documentos produzidos pela ONU sobre o desenvolvimento sustentável que justificam a mudança de paradigma do Direito Internacional Ambiental, quais sejam, Relatório Meadows – Limites do Crescimento, de 1968; Declaração de Estocolmo, de 1972; Relatório Brundtland, também chamado “Nosso Futuro Comum”, de 1987; Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, conhecida também como Cúpula da Terra, de 1992; Declaração Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável, ou Declaração de Johannesburg, de 2002; Dissociando o uso de recursos naturais e impactos ambientais do crescimento econômico, do PNUMA, de 2011; A Perspectiva Global sobre Consumo Sustentável (PCS), do PNUMA, de 2012; o Guia ‘Rio+20 – O Futuro que Queremos’, produzido em Johannesburg, em 2012; os Objetivos do Milênio (2002-2012) e os Objetivos para o Desenvolvimento Sustentável (2015-2030).

Constatamos, ainda, que o princípio do desenvolvimento sustentável vem sendo incorporado em diversos documentos econômicos internacionais, como a convenção de Aarhus, de 1998, e o Acordo-Quadro sobre Meio Ambiente do Mercosul, de 2001, como pilar balizador das políticas internas dos Estados, bem como nas suas relações internacionais multilaterais ou regionais. Atualmente, a questão ambiental no sistema de livre comércio costuma ser resolvida no Órgão de Solução de Controvérsia da OMC, com base no art. XX do General Agreement on

Tariffs and Trade³ (GATT), que trata das exceções gerais, que possibilitam restrições com amparo ambiental, especialmente à saúde do homem, à preservação de espécies e aos recursos exauríveis.

Quanto ao direito internacional na pós-modernidade, referenciamos especialmente Casella (2006) e Bittar (2009), e, para a teoria pós-moderna, Lyotard (1979). No âmbito da análise da governança e da cooperação internacional como novo paradigma da gestão da sustentabilidade, amparamo-nos em Slaughter (2001) e Gonçalves (2011a, 2011b).

No estudo dos instrumentos econômicos, a principal referência é Sean (2000), para demonstrar que o desenvolvimento econômico não pode se furtar da proteção ambiental e social e que o tripé da sustentabilidade deve amparar as políticas econômicas, internas e internacionais.

Por sua vez, em âmbito local, procurou-se identificar os instrumentos de política tributária que poderiam implementar a tributação verde, apresentando a teoria de Pigou (1920) na economia, e, no campo jurídico, procurou-se fazer a análise da legislação subnacional e das competências constitucionais permissivas para essa prática, pautada na extrafiscalidade.

Apresentamos como o sistema constitucional tributário e o federalismo fiscal permitem a adequação do paradigma da sustentabilidade na instituição de tributos. Nessa nova “fase social” da tributação (BALEIRO, 1987), a arrecadação não se mostra somente receita pública (fiscalidade), mas deve instrumentalizar-se pela extrafiscalidade, fomentando ou inibindo condutas particulares pela política fiscal. O olhar que recai sobre a abordagem extrafiscal do tributo é o da conotação ambiental, e não política, econômica ou social.

Para isso, a técnica de pesquisa utilizada consistiu, primeiramente, no levantamento dos documentos internacionais ambientais, bem como dos documentos econômicos internacionais que abrigam o contexto ambiental. Na sequência, fez-se uma análise transdisciplinar do instituto da paradiplomacia pela teoria das relações internacionais, das políticas públicas para desenvolvimento sustentável e da tributação ambiental, possível ao direito e que tem seu marco na economia com o *pigouvian tax*⁴.

³ Acordo Geral de Tarifas e Comércio.

⁴ Imposto pigouviano.

Este trabalho contribui no sentido de se verificar uma possível cooperação internacional entre governos locais, pela tributação ambiental, como política de desenvolvimento sustentável, especialmente para implemento dos ODS 11, 12 e 17, que tratam, respectivamente, de cidades e comunidades sustentáveis, consumo e produção responsáveis e parcerias e meios de implementação.

1 INSTRUMENTOS ECONÔMICOS PARA PROTEÇÃO INTERNACIONAL DO MEIO AMBIENTE

A ideia de proteção ambiental não se esgota na preservação da natureza bruta, mas se revela na forma do desenvolvimento sustentável, como direito fundamental do ser humano.

Assim como a existência humana e o seu bem-estar dependem necessariamente da apropriação dos recursos naturais, e tendo em mente que tais recursos são esgotáveis, verifica-se conotação econômica dada ao meio ambiente.

Considerando o meio ambiente um todo indivisível, apesar da existência de vários ecossistemas, é de se vislumbrar que as ações estatais para o desenvolvimento de sua sociedade ocasionem impactos ambientais globais.

Nesse sentido, o presente estudo analisa como as relações comerciais internacionais afetam o meio ambiente e como os mecanismos adotados pelos Estados nacionais podem contribuir para a sua proteção.

Existem diversos instrumentos que podem ser utilizados pelo Estado na tentativa de preservar o meio ambiente. Dentre eles, podemos citar o mecanismo do *comand-and-control*⁵, no qual, através da legislação estatal, criam-se parâmetros gerais e uniformes de proteção ambiental ou de controle de poluição, e o próprio Estado cuida para que tais “comandos” sejam respeitados pela sociedade (SANDS, 2003).

O Brasil, por meio da criação de leis de proteção ambiental e de órgão de regulação e de fiscalização, vem implementando tal mecanismo de comando e controle, na tentativa de preservar os recursos para as gerações futuras. O presente estudo, porém, não se debruça nesse instrumental, voltando-se para a questão dos instrumentos econômicos, em especial a política fiscal.

Com vistas ao desenvolvimento sustentável, os mecanismos econômicos são também uma boa opção na proteção dos recursos naturais. Tratam-se de instrumentos que visam internalizar os custos ambientais de uma determinada atividade através do mercado (SANDS, 2003). Podem ocorrer na forma de taxas, subsídios, incentivos, permissões e autorizações intercambiáveis, medidas comerciais – estas, alvo do presente estudo.

⁵ Comando e controle.

Para isso, é necessário identificar o direito ambiental internacional como um regime próprio e considerar a soberania dos Estados na exploração de seus recursos e na responsabilidade por eventuais danos ambientais.

O direito internacional público ou “direito das gentes” (ACCIOLY, CASELLA; SILVA, 2011), que, em sua gênese, teve por fim reger, no plano internacional, os Estados, as organizações internacionais e os demais sujeitos de direito internacional, utiliza-se de suas fontes – princípios, costumes, normas e regras – para harmonizar os interesses desses sujeitos do direito internacional e se propõe a tentar solucionar eventuais conflitos que possam surgir entre estes.

A aplicação do modelo trazido pelo direito internacional público tradicional vai se dar de forma horizontal, sem um poder ou jurisdição centralizada supranacional, respeitando-se a soberania dos Estados, que, sem subordinação, aderem e se submetem aos acordos e princípios da ordem internacional, por voluntariedade e autodeterminação. A teoria voluntarista de Jellinek (1954) dá fundamento ao direito Internacional na vontade dos Estados de se autolimitar.

Para Dupuy (1993, p. 5), numa concepção clássica, “O Direito Internacional é o conjunto das normas que regulam as relações entre os Estados. Declarando-se soberanos, estes não reconhecem nenhuma autoridade acima deles”.

De acordo com Trindade (2003), Grotius defendia a incompatibilidade entre a existência de uma sociedade internacional e o funcionamento desta a partir do completo voluntarismo dos Estados. Extrai-se dessa afirmativa a noção de que o ser humano deve ser colocado em posição central nas relações internacionais, ao contrário da concepção de centralidade estatal. Entretanto, Grotius não negara a existência de um direito positivo emanado dos Estados, mas afirmara que este deveria ter compatibilidade com o *jus gentium*.

Podemos vislumbrar esse entendimento no Brasil a partir do momento em que a existência e os efeitos das normas internacionais no país somente serão reconhecidos e integrados ao nosso ordenamento jurídico depois de previamente aceitos política e juridicamente pelo Estado brasileiro.

O artigo 5º, §2º, da CRFB/1988 é um dos exemplos que nos confirma a dimensão de que os tratados, para vigorarem no país, necessitariam da aceitação do Brasil em “ser parte” destes.⁶

Embora não haja, no sistema internacional público, um poder central com capacidade de criação originária de normas e coerção destas sobre os sujeitos de direito internacional público, é possível verificar um sistema de sanções⁷, notadamente no âmbito das Nações Unidas, que compatibiliza o conceito de descentralização do poder com a existência de um sistema ordenado de normas, capaz de gerenciar a atividade estatal e a atuação das organizações internacionais (MAZZUOLI, 2015).

O que se observa é que o direito internacional público se confirma tradicionalmente pela convicção e pelo reconhecimento por parte dos Estados e das organizações internacionais de que seus preceitos, acordados no âmbito externo, devem ser cumpridos, respeitados e exigidos de boa-fé. Para a teoria positivista-voluntarista, o direito internacional revela seu fundamento na vontade dos Estados em autolimitar-se (BRIERLY, 1968).

Em contraposição, Amaral Júnior (2012, p. 52) expõe uma mudança contemporânea desse direito:

Nesse contexto o direito internacional é influenciado quer pelas notas de voluntarismo, discricionariedade, relativismo e subjetividade, típicas do conceito de soberania, quer pelos limites que o meio coletivo impõe aos Estados no desenvolvimento de suas atividades. Enquanto o direito internacional clássico se baseava no princípio da reciprocidade na criação e execução das obrigações jurídicas internacionais, o direito internacional contemporâneo pretende modelar a realidade social. Ele deixa de voltar-se apenas à delimitação de competências, função eminentemente formal para converter-se em direito de regulamentação que define o comportamento dos Estados com vistas à satisfação de interesses gerais da comunidade internacional em seu conjunto.

⁶ Art. 5º, § 2º, CRFB/1988 – “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

⁷ Tais sanções podem, por exemplo, ser econômicas ou comerciais, como as que a Coreia do Norte sofreu a partir de 2006, quando a ONU impôs medidas de embargo à importação e exportação de materiais e equipamentos e à venda de produtos de luxo. As proibições também atingem diretamente as empresas e pessoas envolvidas com o programa atômico do país, que tiveram viagens proibidas e fundos de investimento congelados (Disponível em: <<https://guiadoestudante.abril.com.br/blog/atualidades-vestibular/entenda-como-funcionam-as-sancoes-internacionais/>>. Acesso em: 6 fev. 2018).

O objetivo do presente trabalho não é oferecer um estudo sobre a evolução histórica do direito internacional, desde a antiguidade até a pós-modernidade. Partindo da premissa consolidada nos grandes discursos internacionalistas de que o conjunto de princípios, costumes e normas, pautados na soberania e no consenso, irá reger apenas as relações estatais e das organizações internacionais, propomo-nos a demonstrar a quebra de paradigma desse discurso, especialmente a partir do pós-guerra e por conta dos fenômenos pós-modernos advindos com a globalização.

Por isso, deixamos de abordar as teorias jusnaturalistas do direito internacional (SUÁREZ, 1967; GROTIUS, 2004) e as vertentes positivistas (KELSEN, 2009), apesar da sua relevância em delimitar fundamento, validade e obrigatoriedade do direito internacional à época em que se desenvolveram, permitindo, com isso, o estudo presente e as propostas para o futuro, a partir de um novo olhar para as questões internacionais.

Para Casella (2006), no século XIX, o direito internacional se desenvolve quase que exclusivamente acoplado aos Estados, focado no estudo sistêmico e distante das grandes realidades humanas. No século XX, marcado especialmente pelas grandes guerras e pelo aumento exponencial das relações internacionais, verifica-se uma enorme e assustadora ampliação das esferas de atuação e competências do direito internacional. Na visão do autor, “O desafio do século XXI será o de dotar o direito internacional dos meios para consecução dos fins a que se destina. Desse modo, ir buscar a operacionalidade e efetividade” (CASELLA, 2006, p. 446).

A pós-modernidade, debaixo dessas três características - crise da razão, hipercomplexidade, com justaposição das diversidades e interação -, perceptíveis também na arquitetura, na literatura, na filosofia, na economia, nas comunicações e até mesmo nas ciências exatas, atingiu em cheio o Direito (AZEVEDO, 1999, p. 5-6).

Diante dessa evolução acerca do contexto histórico mundial, percebe-se a necessidade de se situar de maneira efetiva as normas internacionais, desenvolvendo-se o direito internacional, de forma operacional, conforme as novas práticas dos Estados e as necessidades urgentes dos homens e da sociedade global. O modelo clássico e os fundamentos do direito internacional tradicional já não dão

conta de responder às questões do mundo pós-moderno, motivo pelo qual se propõe a mudança de seu paradigma.

Estado atual da matéria não traz inovação substancial, seja quanto à forma, ao conteúdo ou à observância dos tratados e acordos entre Estados: continuam sendo o meio habitual de acordar direitos e obrigações entre sujeitos de Direito Internacional. Pode ter havido considerável extensão do campo de aplicação, com institucionalização crescente, no âmbito internacional, seja nas organizações internacionais tradicionais, seja nas organizações internacionais de integração. Mas não se mudou a natureza dos tratados e acordos entre Estados: criam direitos e obrigações entre sujeitos de Direito internacional, e como tais, entre Estados tem de ser aplicados e cumpridos (CASELLA, 2006, p. 438).

Dessa breve explicação sobre o direito internacional e seus fundamentos ao longo da história, da evolução humana e do próprio Estado, denotamos a travessia de um direito que tratava quase exclusivamente das relações estatais, da soberania e das delimitações territoriais para a o DI que inclui organizações internacionais como sujeitos de direito internacional e tenta proteger o indivíduo também pela ordem jurídica internacional.

Essa evolução tem identificação com o conceito moderno de Estado, com a criação das Sociedades das Nações pelo Tratado de Versalhes, e vem sendo redimensionada na pós-modernidade.

Denota-se, por meio da teoria pós-moderna (LYOTARD, 1979), que a evolução dos institutos jurídicos que permeiam o direito internacional vem, ainda que de forma não linear, acompanhando as necessidades humanas e evolutivas, a fim de que possa torná-lo útil e efetivo nas relações internacionais.

A prática das relações internacionais no segundo pós-guerra expandiu e transformou, mesmo que lentamente, o direito internacional, ampliando suas fronteiras a assuntos antes reservados apenas aos Estados, no âmbito da sua soberania (COSTA, 2001).

Para Casella (2006, p. 444), “A busca dos fundamentos do Direito Internacional se faz em razão da crise presente dos paradigmas regentes da vida e das relações internacionais no início do século XXI”.

Já não se pode mais olvidar que o cenário mundial atual – relativo, diverso, utilitário, paradoxal –, cujas fronteiras são flexíveis e cujas informações são cada vez mais precoces e voláteis, tem complicado a efetividade do discurso e das

normas do direito internacional tal como conhecemos no mundo moderno; tais normas não são mais suficientes na produção do conhecimento jurídico e no alcance das finalidades sociais almejadas; o consenso já não é mais eficiente.

Aqui caberá perquirir, a partir do momento presente, de que modo ordenar a norma internacional e a ação desta no mundo atual. Cabe ter consciência da crise dos modelos passados e da necessidade de regras presentes. Para que se possa ter futuro. Neste, poderão, inclusive, o historiadores, fazer as suas reflexões a respeito da história e do tempo que passou (CASELLA, 2006, p. 445).

As próprias relações internacionais que se ocupavam da relação entre os Estados, do estudo das sociedades internacionais, seus organismos e instituições, numa visão sociopolítica (OLIVEIRA, 1998), atualmente alargaram seus campos de estudo e atuação – econômico, político, cultural, ambiental, militar, desportivo, científico – ampliando, igualmente, seus atores (ONGs, empresas, organizações internacionais) (FERNANDES, 1998).

Apesar de constituírem um campo autônomo, as relações internacionais interagem com o direito internacional e vice-versa; aquelas com enfoque político-econômico-social e este com parâmetro jurídico. De qualquer sorte, revela-se, em ambos, a evolução das suas abordagens, transcendendo os parâmetros tradicionais, nos quais estavam alicerçados, para produzirem efetividade no mundo pós-moderno.

Então, como fazer para incorporar a participação de outros atores nas relações internacionais? E como validar o impacto de sua atuação no cenário internacional se, para o direito internacional público, os sujeitos por ele encampados são os Estados e as organizações internacionais?

Nota-se, no contexto atual, uma reconfiguração do cenário internacional, com menor estatalidade das relações internacionais e com a participação mais marcante de novos atores, que, sem desqualificar o papel de primazia dos Estados, exercem práticas cooperativas internacionais cada vez mais efetivas na solução dos problemas complexos deste século XXI.

Como exemplo, Casella (2006) cita as organizações não governamentais e as multinacionais, que, apesar de não terem a condição de sujeitos do direito internacional, muitas vezes atuam de maneira impactante sobre a ordem internacional.

Contudo, não se pretende aqui colocar em contradição o parâmetro da soberania e primazia estatal nas relações internacionais ou no direito internacional; a intenção não é dialética. Não há razão para admitir que a participação de outros atores da sociedade internacional, no auxílio ao atingimento de fins globais e preocupações comuns, supere a condição do Estado e das organizações internacionais como sujeitos do direito internacional e emanadores de seu regramento. Cada um, atuando dentro de suas competências e limites a que se sujeitam na ordem jurídica – interna e internacional –, poderia construir um sistema internacional de atuação estatal, não estatal e subnacional, visando melhor eficiência na solução das necessidades do mundo pós-moderno.

1.1 O direito internacional público e as questões ambientais na pós-modernidade

Considerando o direito internacional moderno que se firma no século XX, no qual a lógica da soberania estatal e a voluntariedade na cooperação e no regramento internacionais ditam suas fontes, verificamos as questões ambientais tratadas, de forma incipiente, pelo denominado Direito Internacional do Meio Ambiente (DIMA) (SOARES, 2001), através do conjunto de tratados e atos internacionais propostos e ratificados pelos Estados, que regulariam a matéria ambiental, especialmente nas questões transfronteiriças.

Isso porque o meio ambiente é fenômeno que desconhece fronteiras geopolíticas, pois os elementos por ele compreendidos ocupam, indistintamente, espaços internos de Estados, de regiões, ou interestatais, e até mesmo globais (SOARES, 2001).

A lógica que se operava no DIMA era a de que a proteção do meio ambiente se daria pelo sistema dos tratados (*hard law*) e pela soberania no uso e na exploração dos recursos naturais.

Para Soares (2001), os tratados internacionais multilaterais sobre o DIMA seriam classificados em dez grandes temáticas, quais sejam:

- a) rios transfronteiriços, lagos e bacias internacionais;
- b) poluições industriais e movimentos transfronteiriços de resíduos;
- c) espaços marítimos e oceânicos;
- d) megaespaços ambientais;

- e) atmosfera, clima e camada de ozônio;
- f) proteção da vida selvagem;
- g) desarmamento e uso pacífico da energia nuclear;
- h) patrimônio natural e cultural da humanidade;
- i) comércio e meio ambiente;
- j) responsabilidade e reparação do dano ambiental.

O DIMA podia ser entendido como a disciplina de normas jurídicas internacionais que não se depreendem do direito internacional público, criadores de deveres e direitos de natureza ambiental para os Estados e organizações internacionais (MAZZUOLI, 2015).

A partir do pós-guerra, com o fim de grande parte das colônias na África e o seu ingresso na ONU (MAZZUOLI, 2015), o surgimento de novos Estados soberanos, que clamavam por modelo de desenvolvimento, o intenso desenvolvimento industrial global e a ocorrência de grandes acidentes nucleares e marítimos⁸, o cenário internacional é fortemente afetado e seus mecanismos tradicionais que atuam com a solução do conflito posto.

A percepção do volume e extensão das questões ou problemas intrinsecamente internacionais leva à conscientização da necessidade de mecanismos internacionais para resolvê-los. Impossível resolver questões internacionais sem utilizar ferramentas internacionais. Daí a necessidade de equipar o Direito Internacional com os meios necessários para cumprir os seus fins (...) Exigem tratamento internacionalmente adequado às mudanças essenciais e irreversíveis nas condições de criação e circulação de riqueza, da informação e das pessoas no mundo (...) (CASELLA, 2006, p. 448).

Essa nova lógica, esse novo anseio para um novo mundo, faz emergir o Direito Ambiental Internacional (DAI), rompendo o formalismo dos tratados (menos o uso do *hard law*) e construindo soluções informais, dependentes do conhecimento científico para solução de problemas hipercomplexos.

⁸ A exemplo do caso Exxon Valdez, um dos maiores acidentes ambientais da história, em 1989; um superpetroleiro, no Alasca, que gerou um vazamento de 36 mil toneladas de petróleo, poluindo cerca de 1800 km de praia e matando milhares de animais (Disponível em: <<http://acervo.oglobo.globo.com/fatos-historicos/o-desastre-ecologico-do-superpetroleiro-exxon-valdez-no-alasca-em-1989-9938120>>. Acesso em: 5 nov. 2015).

O nascimento do Direito Ambiental Internacional se insere, portanto, em um cenário internacional rico em transformações e, principalmente, concessões necessárias por parte dos mais tradicionais atores das Relações Internacionais: os Estados (COSTA, 2001, p. 14).

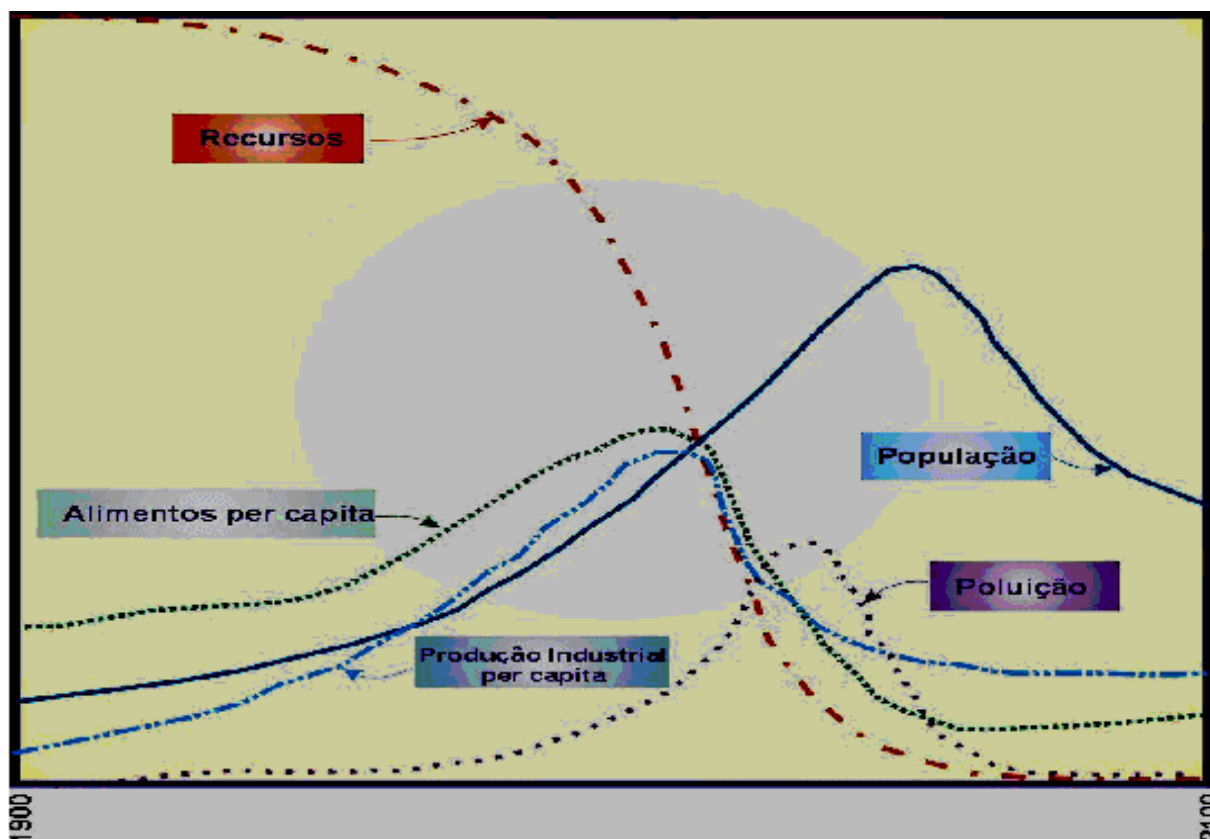
É nesse cenário que verificamos o pontapé na mudança do paradigma, com a encomenda de um estudo ao Clube de Roma⁹, que gera, em 1968, o Relatório Meadows (Limites do Crescimento). Esse documento aponta importantes conclusões (MEADOWS, 1978):

- a) os países em desenvolvimento, como os africanos, não poderiam satisfazer seus anseios de desenvolvimento na mesma medida em que o fizeram os países desenvolvidos, pois não haveria recurso suficiente no planeta para isso;
- b) o modelo de desenvolvimento industrial é inadequado, uma vez que já se verificava escassez de alguns recursos e não se usava o desenvolvimento tecnológico para maximizar o crescimento com mínimo de impacto nesses recursos;
- c) o tratamento dado aos acidentes ambientais não poderia mais ser só o da imputação da responsabilidade internacional, precificando os danos; deve-se pensar em prevenção para evitá-los.

A Figura 1, a seguir exposta, demonstra o processamento padrão do modelo mundial.

⁹ Grupo de cientistas reunidos na Academia dei Lincei (Roma) com a intenção de estudar e propor soluções para os complexos problemas decorrentes da crescente pressão que a explosão demográfica e a industrialização exerciam sobre o equilíbrio dos ecossistemas do planeta e sobre os recursos não renováveis.

Figura 1 – Processamento padrão do modelo mundial



Fonte: Meadows (1978, p. 122).

Recebido o documento pela ONU, é convocada, em dezembro de 1968, pela Assembleia Geral, a Conferência de Estocolmo, de 1972, na qual se discute a necessidade de criar um modelo de economia dos países-membros, cujo viés é o da prevenção do meio ambiente.

É nessa conferência que a questão ambiental passa a ser tratada de modo sistemático e específico, abordando a temática de forma global, diferentemente do que ocorreu anteriormente em outros documentos internacionais¹⁰, em que as preocupações econômicas prejudicaram sensivelmente seu foco central (DERANI, 2001, p. 66-68).

Fica estampada tal preocupação na própria Declaração de Estocolmo, de 1972:

¹⁰ Como exemplo, temos a Convenção para Regulamentação da Pesca da Baleia (Genebra, 1931); Convenção para a Proteção da Fauna e da Flora e das Belezas Cênicas Naturais dos Países da América (Washington, 1940); Convenção Internacional para a Prevenção da Poluição do Mar por Óleo (Londres, 1954).

Chegamos a um ponto na História em que devemos moldar nossas ações em todo o mundo, com maior atenção para as consequências ambientais. Através da ignorância ou da indiferença podemos causar danos maciços e irreversíveis ao meio ambiente, do qual nossa vida e bem-estar dependem. Por outro lado, através do maior conhecimento e de ações mais sábias, podemos conquistar uma vida melhor para nós e para a posteridade, com um meio ambiente em sintonia com as necessidades e esperanças humanas (...) (ONU, 1972, parágrafo 6).

Verifica-se a criação de um modelo de “comando e controle” para a preservação ambiental. O viés preventivo consolida o licenciamento e a fiscalização, e o aspecto repressivo é representado pelas sanções e indenizações.

Ao final da conferência, é elaborada a Declaração da ONU no Meio Ambiente Humano, contendo 26 princípios, que se consagram como marco e fundamento do DAI. Inúmeros desses princípios denotam a necessidade de se articular, de modo consistente, a proteção ambiental e o direito ao desenvolvimento (COSTA, 2001).

É importante destacar que o documento determinado para elaborar a Conferência de Estocolmo foi uma declaração, já acenando o olhar pós-moderno na tratativa das questões ambientais internacionais. Revela-se uma preocupação em definir, principiologicamente, as convicções comuns, de validade universal.

As declarações são, no Direito internacional, acordos destinados à criação de princípios jurídicos e, portanto, com pretensão de validade universal. Ao contrário da maior parte dos acordos internacionais, as declarações alcançam até mesmo terceiros (COSTA, 2001, p.16).

Como a declaração não possui efeito vinculante (*non-binding*), tal como as convenções e os tratados, não poderia ter formalmente exigido seu cumprimento (*soft law*), conforme a Convenção de Viena sobre Direito do Tratados, de 1969.

A despeito das declarações não terem sanção ou obrigatoriedade, é inegável a força emanada pela Declaração de Estocolmo e dos princípios que veicula, que foram incorporados em inúmeros tratados internacionais e legislações internas dos países, na proteção global do meio ambiente e adoção de políticas públicas.

A partir da década de 70, pode-se vislumbrar o ingresso definitivo do meio ambiente na agenda global, dando início a um novo diálogo entre cientistas naturais,

físicos e sociais, dada a transdisciplinaridade das questões ambientais (RODRIGUES, 2001).

Aproveitando os efeitos gerados pela Conferência de Estocolmo, em 1972, a médica Gro Harlem Brundtland¹¹ é convidada, em 1983, pelo secretário-geral da ONU, para estabelecer e presidir a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, que produziu e publicou, em 1987, o chamado Relatório Brundtland – Nosso Futuro Comum, o qual traz o conceito do desenvolvimento sustentável para o discurso público (COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, 1991).

A grande contribuição desse relatório para a nova perspectiva do meio ambiente nas questões globais consistiu na discussão do princípio do desenvolvimento sustentável. O relatório propõe equacionar o crescimento aos limites da capacidade do suporte dos meios, isto é, proporcionar um ambiente adequado, economicamente viável e socialmente justo.

Na sua essência, o desenvolvimento sustentável é um processo de mudança no qual a exploração dos recursos, o direcionamento dos investimentos, a orientação do desenvolvimento tecnológico e a mudança institucional estão em harmonia e reforçam o atual e futuro potencial para satisfazer as aspirações e necessidades humanas. (COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, 1991).

Não basta a criação de legislação internacional protetiva do meio ambiente se este e as tecnologias necessárias para sua preservação ficarem afastados das pessoas que estão à margem da sociedade. O relatório traz à pauta a justiça social, como o equilíbrio do crescimento econômico e a proteção ambiental.

Um mundo onde a pobreza e a desigualdade são endêmicas estará sempre propenso a crises ecológicas, entre outras (...) O desenvolvimento sustentável requer que as sociedades atendam às necessidades humanas tanto pelo aumento do potencial produtivo como pela garantia de oportunidades iguais para todos. (COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, 1991).

Nota-se que a nova proposta trazida não se opera sem a economia (mercado e sociedade civil). O direito ambiental sai da ótica exclusiva dos tratados e

¹¹ Ex-primeira ministra da Noruega, mestre em saúde pública.

da preponderância dos Estados soberanos (Direito Internacional do Meio Ambiente) e passa a ser ampliado, para ter interação com ONGs, empresas, governos subnacionais.

De posse do Relatório Brundtland, a ONU marca nova conferência: Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (RIO/92).

Conhecido como Cúpula da Terra, um dos mais importantes eventos na história do DAI, contou com a participação de 178 países, 108 chefes de Estados, 2400 ONGs, cientistas, diplomatas e a própria sociedade civil (ONU, 1992).

Os Estados foram impulsionados pelo momento político internacional vivido no fim da década de 80¹², pelo pensamento de mudança, diálogo e cooperação internacional. Com isso, propicia-se o cenário adequado para a criação de um novo modelo normativo para a questão ambiental: as convenções-quadro (*FrameWork Conventions*), em substituição aos anteriormente usados tratados guarda-chuva (*umbrella treaties*)¹³. Nesse modelo, a convenção estabelece apenas seus próprios limites, abordagem e princípios, deixando as metas e os compromissos para sua implementação, a serem especificados pelas Conferências das Partes (COPs), que ocorrerão sucessiva e periodicamente.

Como resultado das discussões, tratativas da Conferência, foram estabelecidos os seguintes documentos: Convenção-Quadro das Mudanças Climáticas; Convenção-Quadro da Biodiversidade e Declaração para o Desenvolvimento Sustentável (Agenda 21); este último, de extrema importância para a discussão desenvolvida no presente trabalho, uma vez que permitirá a interação da economia, do meio ambiente e das políticas públicas, abordada no Capítulo 2.

O documento final da Cúpula – a Declaração do Rio, de 1992 – estabelece 27 princípios ambientais, com a inovação do princípio da precaução (Princípio 15), que propõe um olhar diferente sobre o princípio da prevenção trazido pela Declaração de Estocolmo, e o princípio das responsabilidades comuns, porém diferenciadas (Princípio 7), isto é, a proposta é equacionar os problemas globais comuns, mas com atuação proporcional às capacidades financeiras e tecnológicas dos Estados (ONUBR, 1992). Ainda, colaborando com o referencial teórico deste

¹² 1989: queda do muro de Berlim, das grandes lideranças mundiais e o fim da Guerra Fria.

¹³ Aula ministrada pelo Prof. Dr.^a Fernando Rei, na disciplina Direito Ambiental Internacional, no Programa de Doutorado em Direito da Universidade Católica de Santos, em 18 fev. 2016.

trabalho, verificamos, nos princípios 9 e 10 da Declaração do Meio Ambiente e Desenvolvimento, a obrigação dos Estados em conclamar a participação de outros atores (cientistas, sociedade civil, empresas) na identificação dos problemas e no estudo das propostas para suas soluções:

Princípio 9

Os Estados devem cooperar no fortalecimento da capacitação endógena para o desenvolvimento sustentável, mediante o aprimoramento da compreensão científica por meio do intercâmbio de conhecimentos científicos e tecnológicos, e mediante a intensificação do desenvolvimento, da adaptação, da difusão e da transferência de tecnologias, incluindo as tecnologias novas e inovadoras.

Princípio 10

A melhor maneira de tratar as questões ambientais é assegurar a participação, no nível apropriado, de todos os cidadãos interessados. No nível nacional, cada indivíduo terá acesso adequado às informações relativas ao meio ambiente de que disponham as autoridades públicas, inclusive informações acerca de materiais e atividades perigosas em suas comunidades, bem como a oportunidade de participar dos processos decisórios. Os Estados irão facilitar e estimular a conscientização e a participação popular, colocando as informações à disposição de todos. Será proporcionado o acesso efetivo a mecanismos judiciais e administrativos, inclusive no que se refere à compensação e reparação de danos (ONUBR, 1992).

Para assegurar o cumprimento dos princípios declarados em 1992, bem como a implementação das metas da Agenda 21, no mecanismo já comentado das convenções-quadro, foi realizada, em 1997, uma sessão especial da Assembleia Geral chamada Cúpula da Terra+5. O documento final recomendou a adoção de metas juridicamente vinculativas para reduzir as emissões de gases de efeito estufa que geram as mudanças climáticas; uma maior movimentação dos padrões sustentáveis de distribuição de energia, produção e uso; e o foco na erradicação da pobreza como pré-requisito para o desenvolvimento sustentável (UN, 1997).

A partir do processo de implementação instaurado pela Agenda 21, que foi publicada em 2000, a declaração dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM) estruturou os compromissos que deveriam ser cumpridos, em certo prazo e com aferição por indicadores quantitativos, para alcançar as metas até então estabelecidas pelos documentos já analisados.

Os avanços puderam ser comparados e avaliados em escalas nacional, regional e global; os resultados puderam ser cobrados, pelas pessoas, de seus representantes, e ambos deviam colaborar para alcançar os compromissos assumidos em 2000¹⁴.

As evidências científicas, os conhecimentos tradicionais, a colaboração dos organismos não governamentais - ONG's ou outras entidades, tem sido características peculiares do Direito Ambiental Internacional diante do enfrentamento de questões ambientais globais. Esse direito hoje trabalha também com uma base principiológica específica onde prevalece o princípio da precaução, o princípio da responsabilidade comum, porém diferenciada, o princípio da informação e participação, o princípio da cooperação internacional, entre outros (SILVA; REI, 2014, p.326).

Em 2002, foi realizada mais uma conferência, em Johannesburg, a Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável (RIO + 10), que pretendia ser uma prestação de contas da RIO/92 e avançar no cumprimento das metas da Agenda 21.

O documento final dessa cúpula avança apenas em estabelecer o “princípio do não-retrocesso”, para que não se perdesse os avanços significativos obtidos a partir das outras duas conferências (1972-1992) quanto ao desenvolvimento sustentável, reafirmando seus compromissos e reforçando o monitoramento no alcance dos seus objetivos (ONU, 2002). Fica estabelecido, ainda, conclamar a participação de outros atores não estatais para o alcance dos ODM, que teriam validade para a efetivação de suas metas até 2015.

O que se verifica é um esvaziamento do multilateralismo pelas grandes potências, que começam a negociar paralelamente. Dessa forma, abre-se espaço para as negociações entre os entes subnacionais e destes com Estados, consagrando-se a paradiplomacia de forma empírica.

Para as relações internacionais, “o neologismo paradiplomacia surge na literatura científica nos anos 1980, servindo para descrever as atividades internacionais dos Estados federados canadenses e americanos no contexto da globalização” (RIBEIRO, 2009, p. 33), e vem delineando uma mudança estrutural na lógica internacional frente à atividade dos atores subnacionais e aos seus recursos, que, em alguns casos, supera os dos Estados soberanos (RIBEIRO, 2009).

¹⁴ Disponível em: <<http://www.portalodm.com.br>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

Na agenda ambiental internacional, a atuação dos atores subnacionais é um fenômeno que evoluiu de uma atuação pontual, em algumas conferências, para, a partir de 2002, racionalizar-se e tornar-se uma política de fato institucionalizada e globalizada, especialmente para os atores subnacionais de Estados federalistas.

De fato, a mobilização externa dos governos subnacionais pode aportar lhes diversos benefícios e soluções para as problemáticas vivenciadas no panorama aqui traçado da nova lógica internacional, frente ao que os autores em sua maioria, demonstram consenso. Há autores que defendem que as duas principais vantagens deste envolvimento são o aporte de benefícios econômicos, que se estenderiam para o governo central como um todo, além do fortalecimento da democracia e do sistema federal, uma vez que o processo decisório das diretrizes da política externa seria beneficiado pela ampliação da participação das forças econômicas e sociais, que em geral são mais bem compreendidas e articuladas no plano local e não no nacional (RIBEIRO, 2009, p.35).

Em 2012, a Conferência das Nações Unidas retorna ao Rio de Janeiro na chamada Rio+20 para revalidar os princípios ambientais estabelecidos nos 40 anos de Estocolmo e nos 20 anos da primeira Conferência do Rio. Contudo, a crise econômica mundial de 2008, o triste incremento das práticas terroristas¹⁵ e o fracasso da Primavera Árabe¹⁶ trazem um esvaziamento na presença dos líderes das grandes potências mundiais, e a agenda deixa de ser menos política para ser mais econômica e social, com a inclusão da discussão sobre economia verde. Não se avança na criação de novos princípios ou incremento das metas assumidas, mas se consolida a necessidade de incluir, na estrutura da ONU, o “braço” ambiental no direito Internacional.

A evolução do direito internacional dos Estados nas questões ambientais e do próprio DAI mostra-se contínua na criação, em 2012, e na efetiva atuação, em 2014, da Assembleia Ambiental das Nações Unidas (United Nations Environment Assemble - UNEA), que constitui uma plataforma da ONU para a tomada de decisões na agenda ambiental, que engloba paz, segurança, finanças, saúde e comércio¹⁷ (UNEA, 2018).

A última cúpula realizada até hoje ocorreu em setembro de 2015, em

¹⁵ Para ilustrar, citamos os ataques de 11 de setembro, nos EUA e a atuação de Osama Bin Laden.

¹⁶ Série de protestos que eclodiu no Mundo Árabe (países que compartilham a língua árabe e a religião islâmica), a partir de 2010, em prol da democracia e de melhores condições de vida.

Nova York (sede da ONU), denominada Conferência das Nações Unidas de Desenvolvimento Sustentável. Aqui todos os estados-membros da ONU definiram os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) como forma de ampliar o trabalho desenvolvido pelos Objetivos do Milênio (ODM), que findava seu prazo naquele ano, e seguir com uma nova agenda de desenvolvimento sustentável, em que ninguém ficaria para trás, chamada Agenda 2030. Debruçamo-nos sobre algumas de suas propostas para definir o recorte da tese e o objeto da pesquisa.

Os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) previstos na Agenda 2030 propuseram ações e diretrizes para o período de 2016 a 2030, tendo em vista o atual estágio da globalização, o avanço da tecnologia no monitoramento das questões ambientais e a sociedade de risco, com o propósito final de alcançar a dignidade (inclusive na vertente ambiental) nos próximos 15 anos (GARCEZ, 2016).

As agendas de desenvolvimento sustentável têm como objetivo reunir esforços dos governos, organizações internacionais, sociedade civil e demais atores no sentido de coordenar mudança no paradigma do desenvolvimento e viabilizar a preservação da existência de recursos para as futuras gerações, numa verdadeira ação de governança (BARROS, 2016, p.156).

A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável (Transformando nosso Mundo) consiste em uma declaração dos 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) e suas 169 metas, amparados nos Objetivos do Milênio (ODM), mas pensando nos novos desafios globais ancorados nas dimensões sociais, econômicas e ambientais. Os ODS, embora de natureza global e universalmente aplicáveis, dialogam com as políticas e ações nos âmbitos regional e local.

1.2 O princípio do desenvolvimento sustentável, o comércio internacional e a economia

Atualmente, muito se fala no tripé da sustentabilidade como ponto-chave para que se consiga o desenvolvimento (especialmente econômico), ao mesmo tempo em que se assegura a preservação do meio ambiente e social.

As trocas comerciais e a exploração de recursos naturais – indispensáveis para o aumento do produto interno bruto e consequente desenvolvimento de um Estado – influenciam diretamente na questão ambiental.

Não só o meio ambiente, assim considerado como meio natural, mas também aquele que garante a vida digna e bem-estar ao homem.

Por tais motivos, faz-se necessário delimitar o que vem a ser o desenvolvimento sustentável, termo que tanto se usa para justificar certas medidas político-econômicas por parte do Estado.

Segundo o Relatório Brundtland, temos elementos que caracterizam e delimitam a noção de desenvolvimento sustentável. No cenário das necessidades humanas e do crescimento populacional, a base de recursos naturais deve ser considerada sob a ótica da sua exaustão e poluição e, para isso, há que se ter uma inovação das bases tecnológicas, no sentido de se tornar cada vez mais limpa, eficiente e segura, garantindo que a relação economia-ecologia consiga perseverar para as gerações futuras (COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, 1991).

Nessa esteira, os Estados, valendo-se dos princípios caracterizados pelo regime de direito ambiental internacional, devem promover não só ações públicas nesse sentido, mas também incentivar tais práticas por toda sua sociedade (especialmente por aqueles que exploram tais recursos) e ainda pautarem-se por tais princípios na regulação de sua política de comércio exterior.

Os entraves para a adoção dessas políticas de preservação ambiental no comércio internacional se constata nos princípios neoliberais que justificaram a criação do sistema multilateral do comércio, o GATT/47, e, posteriormente, na própria OMC (VIEIRA, 2014).

O sistema GATT/47 e, depois, com a rodada Uruguai/95, a própria OMC, consolidaram no sistema de comércio internacional o chamado multilateralismo, com a vedação de medidas protecionistas e isonomia entre os países membros (art. I), pautado por princípios e normas garantidoras dos seus preceitos¹⁸.

Entre essas regras, está a política do tratamento nacional, que veda a criação de normas estatais que tratem, de maneira diversa do produto nacional, o produto ou serviço estrangeiro que ingressa no país. Assim, permite-se a imposição de tarifas, desde que haja compromisso de sua redução gradual.

¹⁸ GATT. General Agreement on Tariffs and Trade, 1947. Disponível em: <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_01_e.htm>. Acesso em: 1 out. 2016.

Impera-se, assim, o estudo de como essa atuação política dos Estados, pautada nas necessidades ambientais e sociais, irá se adequar ao modelo de livre comércio e aos reclames antiprotecionistas que esse sistema impõe.

Nas últimas décadas, com o aumento latente da demanda internacional de importações e exportações, gerando mudanças significativas no consumo e na apropriação de recursos pelos Estados, não se poderia deixar de pensar como tal incremento tem impactado no meio ambiente.

Os acidentes ambientais ocorridos no último século¹⁹ e a utilização de recursos naturais transfronteiriços levaram os Estados a pensarem em medidas de prevenção e proteção em relação às ações dos demais Estados. Isso também ocorre quanto à questão da saúde pública relacionada aos produtos que ingressam no país.

Na medida em que a preocupação com o meio ambiente e com a vida sadia cresce, e na mesma medida em que cresce a procura por recursos naturais além das fronteiras geopolíticas, os Estados tendem a tomar medidas protecionistas, restritivas ao livre comércio internacional.

Muitas dessas medidas protecionistas já são tomadas no sentido de resguardar a economia e a produção nacional, inclusive com o olhar internacional da Organização Mundial do Comércio (OMC) para os estados-membros. Contudo, o que se cogita agora é a inclusão de mecanismos econômicos, sob a premissa do desenvolvimento sustentável.

Nesse movimento de novo intervencionismo, permite-se uma margem de atuação política dos Estados na proteção ambiental e de direitos humanos, com o propósito de atender às urgências do século XXI. Essa “margem” pode ser vislumbrada pelos parâmetros do princípio da soberania (com a possibilidade de políticas internas em prol da coisa pública nacional), do princípio da cooperação (que admite uma mitigação da própria soberania Estatal) e também da própria globalização, que acarretou na pulverização dos meios de produção e prestação de serviços em escala mundial (VIEIRA, 2014).

¹⁹ Como o que ocorreu em Minamata, Japão, em 1968: baía com polo industrial, com os dejetos descartados no mar, contendo inclusive mercúrio, causando câncer e deformação genética na população; ou como o acidente de Seveso, Itália, em 1976: excesso de produção com dejetos gasosos foram jogados na atmosfera; ou ainda os desastres da década de 80, a tragédia nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, e o derramamento de agente laranja, na Índia, que causa efeitos até hoje.

O próprio GATT, em seu art. XX, cria a possibilidade de adoção de exceções ao livre comércio com cláusulas específicas de proteção ambiental, nas alíneas 'b' (medidas necessárias para proteger a vida ou saúde humana, animal ou vegetal) e 'g' (medidas relacionadas à conservação de recursos naturais esgotáveis se tais medidas forem efetuadas conjuntamente com restrições à produção e ao consumo domésticos).

Além do GATT, inúmeros outros acordos especializados foram firmados no final do século XX, com intuito de regular essa liberalização, entre eles o Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio (TBT), Acordo sobre Medidas Sanitárias e Fitossanitárias (MSF), Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), que normatizariam possíveis medidas não tarifárias ambientais, objeto do presente estudo.

Essa proliferação de normas multilaterais em diferentes setores comerciais indica a limitação que o sistema da OMC passou a impor sobre a flexibilidade e o 'policy space' dos Estados-Membros, deixando-lhe uma margem menor de manobra para efetivação de políticas públicas voltadas a um processo de inclusão social e redistribuição de riquezas (VIEIRA, 2014, p. 47).

Diante de tal reavaliação, não se impede que o comércio internacional seja tratado em conformidade com os princípios ambientais. Os instrumentos econômicos, cuja utilização já foi preconizada pelo Princípio 16 da Declaração do Rio de 1992, começam, ainda de forma incipiente, a serem implementados, no Brasil, através da cobrança pelo uso de recursos hídricos e incentivos fiscais, por exemplo.

Caberá a cada Estado, por meio de suas políticas nacionais e internacionais, definir quais mecanismos melhor se adequam à sua realidade socioambiental para garantir o desenvolvimento sustentável, sem que isso se torne uma barreira discriminatória ao livre comércio internacional.

1.3 Política nacional para o desenvolvimento sustentável: medidas tarifárias e não tarifárias de proteção ambiental e seus impactos nos acordos de livre comércio

A relevância desses aspectos ora analisados se faz presente na medida em que atualmente é crescente a implementação de barreiras não tarifárias por

parte dos Estados, sob o argumento de proteção ambiental. Diante disso, pondera-se identificar se tais barreiras são legítimas a ponto de incentivar o desenvolvimento sustentável ou se mascaram mero protecionismo econômico.

No intuito de se alcançar o desenvolvimento sustentável, os Estados poderão atuar por via de mecanismos de controle e indutores de comportamento. Os primeiros são caracterizados pelas normas proibitivas ou permissivas, que definem os instrumentos de comando e controle, impondo aos administrados limites de poluição, emissões, uso dos recursos naturais e fiscalização e aplicação de sanções aos infratores de tais normas, os chamados instrumentos punitivos.

Os mecanismos de indução são aqueles em que a ação estatal se dá por via de instrumentos de intervenção, que, aplicados, levarão ao objetivo vislumbrado pelo Estado, ou seja, a prevenção e até mesmo a repressão. Os instrumentos econômicos são algumas das medidas financeiras que visam à indução do comportamento social e são encontradas nas políticas ambientais.

Os instrumentos econômicos se apresentam das mais diversas formas, como por exemplo: cobranças e taxas, permissões e autorizações intercambiáveis, sistemas de depósito e reembolso, subsídios, incentivos e medidas comerciais (SANDS, 2003). Tais mecanismos econômicos destinados à regulação do comércio internacional podem apresentar-se na forma de medidas tarifárias ou não tarifárias.

Em oposição ao livre comércio, os Estados têm a prerrogativa de criarem, através de normas internas, respeitando as regras provenientes da GATT/OMC, acréscimos de ordem fiscal ou tarifária a certos produtos importados. A princípio, teriam o escopo de proteger a economia nacional, especialmente porque as disparidades de oferta entre países desenvolvidos e em desenvolvimento já não garantem um equilíbrio nas relações comerciais internacionais.

Tais acréscimos poderiam redefinir os destinos das exportações no mercado internacional, daí porque são chamados de “barreiras”. A ideia de serem conhecidas como tarifárias deriva da forma como o Estado, através de valores fiscais adicionais, interfere no custo da exportação dos demais países.

Voltando-se para o aspecto ambiental, essas barreiras poderiam ser utilizadas para aumentar o custo de produtos poluentes, diminuindo ou até cessando sua entrada no país.

Analisando como essas medidas fiscais funcionariam de forma interventiva nas ações do mercado, Vieira (2011, p.172) explica que:

Os tributos ambientais tendem a promover o consumo de bens e serviços dentro de um planejamento de desenvolvimento sustentável. Afetam, dessa forma, a venda de bens que, em si mesmos ou através de seu método de produção, são considerados nocivos à natureza, tais como alguns tipos de energia poluente, de certas substâncias químicas utilizadas nos processos industriais, de métodos industriais poluentes do ar e da água, aterros sanitários e depósitos de resíduos perigosos. Afetam também bens ou serviços que utilizam recursos ambientais escassos, tais como a extração de recursos minerais, a utilização de lençóis freáticos, dentre outros.

Assim, onerando o custo da exportação de produtos poluentes, por exemplo, seria possível incentivar tecnologias mais limpas e mais seguras, gerando maior proteção ao meio ambiente como um todo.

Além dos mecanismos fiscais tarifários que o Estado pode lançar mão para redefinir a entrada de produtos no mercado interno, existem também certas medidas, invisíveis ao comércio, não tão fáceis de identificar, mas que igualmente proporcionariam a proteção desse mercado: as chamadas medidas não tarifárias.

Normalmente são revestidas sob o manto de normas técnicas nacionais – ou internacionais incorporadas pelo Estado²⁰ –, que indiretamente restringem a importação de produtos que não se coadunam com a expressão da norma regulatória.

Tais limitações, mascaradamente, impedem o livre comércio e podem existir nas mais diversas formas, dependendo do argumento estatal para tal barreira: podem ser proibições, cotas, mecanismos regulatórios, subsídios (BARRAL, 2002).

No Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio (TBT), verifica-se que as medidas adotadas podem ser classificadas em:

- a) regulamentos técnicos: fixados pelo governo, criam e limitam determinada característica do produto, de caráter obrigatório;
- b) normas/padrões (*standards*): instituídas pelo governo ou instituições privadas, também criam determinada característica do produto, mas com proposta na educação ou em certificações de natureza não compulsória; e

²⁰ Como a exemplo das normas técnicas da ISO.

c) procedimento de avaliação de conformidade: consiste em processos de auditoria ou laboratoriais na verificação do atendimento das normas (*standards*) estabelecidas.²¹

TBT e SPS²² complementam a GATT no caput do art. XX, no sentido das exceções legais das medidas discriminatórias, pautando-se na proteção da saúde e do meio ambiente, explicando quando tais medidas eram necessárias para a proteção efetiva dos bens mencionados, no intuito de evitar o protecionismo disfarçado (THORSTENSEN; VIEIRA, 2016).

Com o objetivo de garantir aos produtos importados certos padrões de qualidade, especialmente no que tange à segurança, proteção à saúde e ao meio ambiente, as medidas não tarifárias podem transmutar-se em verdadeiras barreiras comerciais.

O problema não está em adotar medidas técnicas não tarifárias em determinadas exportações, mas em vislumbrar se o interesse que deu causa a tal barreira é legítimo ou não. Segundo o TBT, serão legítimas se destinadas a assegurar que os produtos ou serviços fornecidos a esses mercados atendam a requisitos de segurança de pessoas e bens, saúde, segurança sanitária e fitossanitária, prevenção da concorrência desleal, proteção do meio ambiente, segurança nacional, entre outros; caso contrário, serão ilegais e abusivas.

Sob outro prisma, verifica-se que tais medidas, adotadas por motivos legítimos, extrapolam os critérios impeditivos, criando verdadeiras discriminações arbitrárias.

É claro que dentro de parâmetros razoáveis e legítimos o meio ambiente poderia ser o escopo para a criação de medidas não tarifárias, como um incremento de proteção ambiental e valorização do desenvolvimento sustentável. O problema está relacionado à necessidade de um desenvolvimento econômico considerável para que a adoção dessas medidas não afete a economia daquele país.

Isso porque países em desenvolvimento, cujas tecnologias não se encontram em grau avançado a ponto de torná-los suficientemente independentes no comércio internacional, não conseguirão criar medidas legitimamente ambientais para a entrada de produtos dos países desenvolvidos, quiçá aqueles países

²¹ Aula ministrada pela Prof.^a Dr.^a Andreia Costa Vieira, sob o tema: O Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio (TBT) e o Acordo sobre Medidas Sanitárias e Fitossanitárias (SPS), no programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Santos, em 06 out. 2016.

²² Acordo sobre Medidas Sanitárias e Fitossanitárias.

subdesenvolvidos. Atualmente, pois, as medidas não tarifárias, adotadas como forma de proteção ao meio ambiente, são afáveis aos Estados desenvolvidos, detentores das tecnologias e que podem escolher a entrada dos bens de consumo e de produção com menos potencial ofensivo ambiental²³.

Contudo, é importante pontuar que as medidas não tarifárias também podem surgir por exigências do mercado interno consumidor e não de fontes oficiais estatais. Isso acontece por meio da conscientização da população, exigindo e pressionando o consumo ecologicamente sustentável, o que poderia reorganizar os produtos internalizados.

As regras da OMC foram criadas para regular as regras públicas, mas um 'novo tipo' de regra tornou-se uma barreira regulatória ao comércio - normas de sustentabilidade, que refletem um contemporâneo de relações internacionais sobre governança global - pluralidade de atores, pluralidade de instituições e pluralidade de normas e regras que regem a sociedade internacional e o comércio, consequentemente internacional. Apesar das normas privadas não serem legalmente obrigatórias, elas podem tornar-se uma regra de fato obrigatória, desde que a maioria dos grandes compradores vá impô-las aos produtores (THORSTENSEN; VIEIRA, 2016, p. 8, tradução nossa).²⁴

Considerando a ligação intrínseca entre as relações econômicas e o meio ambiente, e levando-se em conta que a proteção deste reflete no direito fundamental da humanidade, relevante se faz aos Estados coadunar as políticas públicas com a proteção de um ambiente ecologicamente equilibrado. Tentar minimizar os impactos ambientais e manter o desenvolvimento econômico são desafios de todos os atores do cenário internacional.

Na medida em que as relações internacionais se intensificam, expande-se o comércio internacional. No resguardo do livre comércio entre os Estados, mas sem desconsiderar as diferenças de desenvolvimento econômico, tecnológico e social, os estados-nações buscam adotar medidas de proteção para sua economia nacional.

²³ Aula ministrada pela Prof.^a Dr.^a Andreia Costa Vieira, sob o tema: O Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio (TBT) e o Acordo sobre Medidas Sanitárias e Fitossanitárias (SPS), no programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Santos, em 6/ out. /2016.

²⁴ WTO rules were created to regulate public rules, but a 'new kind' of rule has become a regulatory barrier to trade – sustainability standards, which reflect a contemporary international relations on global governance – plurality of actors, plurality of institutions and plurality of norms and rules governing international society and consequently international trade. Even though private standards are not legally mandatory, they might become a de facto mandatory rule since a majority of large buyers imposes them to producers.

Além disso, a premissa do desenvolvimento sustentável tem servido de arcabouço para a fixação de mecanismos indutivos de comportamento ou de regulação do mercado interno, especialmente no que se refere à criação de instrumentos econômicos para tal finalidade.

Esses instrumentos são muitas vezes vantajosos porque incentivam o desenvolvimento e a adoção de tecnologias mais eficientes e “limpas”, e diminuem custos de implementação e de administração pelo Estado e, conseqüentemente, a dependência da infraestrutura estatal.

Relativamente ao comércio internacional, tais instrumentos econômicos têm se revelado como medidas tarifárias e não tarifárias, usadas para coibir ou onerar a entrada de produtos cujo custo ambiental não é economicamente sustentável.

1.4 Os ecotributos como instrumentos econômicos para os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) 11 e 12

O direito tributário e o direito ambiental são ramos do direito público, que, conjugados, dão origem à tributação ambiental, ou ecotributação. Trata-se de um campo de estudo que desponta no mundo jurídico como uma alternativa eficaz de estimular condutas voltadas à proteção e preservação do meio ambiente.

Costa (2012, p. 32) afirma que:

(...) a ligação entre as disciplinas dá-se mediante o emprego dos chamados tributos ambientais, isto é, vocacionados ao atingimento de propósitos voltados à preservação do meio ambiente bem como mediante tributos que, mesmo sem terem sido instituídos com essa finalidade, podem ser utilizados para modular condutas a ela afinadas (...).

Em outras palavras, o tributo é utilizado como instrumento de defesa do meio ambiente, podendo ser considerado tributo de finalidade fiscal ou extrafiscal, a depender de seu caráter.

Esclarece Modé (2006, p.78):

A primeira finalidade visa à obtenção de receitas que serão aplicadas em ações que promovam a defesa do meio ambiente. A segunda finalidade, por sua vez, tem por objetivo induzir comportamentos que,

na visão do Estado, sejam ambientalmente desejáveis ou de menor poder ofensivo ao meio ambiente.

Nesse caso, o contribuinte, por intermédio da concessão de benefícios tributários, é estimulado a adotar condutas que favoreçam o meio ambiente, especialmente aquelas que se voltem à sua proteção.

Note-se que o artigo 225 da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, disserta que o meio ambiente é o bem essencial para a sadia qualidade de vida. Assim, é fundamental que permaneça em equilíbrio para proporcionar qualidade de vida a todos. Isso porque a vida em ambiente não sadio gera transtornos de ordem física e psicológica aos indivíduos, fazendo-se necessária a garantia de um equilíbrio para a promoção de uma boa qualidade de vida.

Nos tempos atuais, não se pode afirmar que o equilíbrio esteja sendo mantido. Muito embora o Poder Público e os ambientalistas se esforcem para conscientizar a população, verifica-se que o estado de poluição e degradação ambiental tem se agravado. Nesse contexto, o ecotributo, ou tributo ambiental, merece crédito, eis que tem por escopo favorecer o meio ambiente, seja ele urbano ou rural.

O conceito de desenvolvimento sustentável tem sido o ponto-chave para que se consiga o desenvolvimento (especialmente econômico) ao mesmo tempo em que se assegura a preservação do meio ambiente. Torna-se indispensável, assim, delimitar o que vem a ser o desenvolvimento sustentável, termo que tanto se usa para justificar certas medidas político-econômicas por parte do Estado.

É para atender aos anseios ditados pelo desenvolvimento sustentável que o Estado deverá harmonizar o desenvolvimento de sua política econômica com o incremento da sua política ambiental. Dessa forma, uma efetiva proteção do meio ambiente será capaz de propiciar uma verdadeira eficiência econômica para o Estado brasileiro. O intuito é evitar que os diversos custos com o passivo ambiental retornem para o país, considerando que, na hipótese da ocorrência de prejuízos ambientais, seriam necessários vultosos investimentos para corrigir as distorções ocasionadas ao meio ambiente (GRANZIERA, 2011).

Para Derani (1997, p. 64):

Não se pode esperar que o mercado tenha uma visão social, pois a visão é preponderantemente de vantagem individual própria (lucro).

Sem esta 'anima' não há mercado. Porém, não é a soma das vontades individuais que forma a vontade coletiva. São necessários instrumentos que resguardecam e promovam uma atitude social.

De um lado, há o Estado, com soberania para explorar seus recursos naturais. De outro, o seu dever, que é o de não causar dano a esse meio ambiente, em nome do bem comum. A adaptação do modelo tributário pode ser uma importante política no alcance desses objetivos.

O que se propõe neste trabalho é demonstrar, juridicamente, como se poderá implementar uma política de tributação ambiental para se alcançar uma proposta de desenvolvimento sustentável, especialmente como contribuição para os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) 11 e 12.

A intenção de se mapear os ecotributos já instituídos pelos governos subnacionais e locais é indispensável para que se possa pensar em propor uma cooperação e troca dessas expertises entre os atores governamentais, não inseridos na esfera nacional.

Se pudermos demonstrar como a política fiscal regional e local têm contribuído para o cumprimento das metas assumidas pelo Estado nacional na Agenda 2030, especialmente no que concerne aos ODS 11 (cidades e comunidades sustentáveis) e 12 (consumo e produção responsáveis), conseguiremos sugerir que tal participação se amplie, alcançando um nível de cooperação internacional entre tais governos e atingindo, também, o ODS 17, que propõe parceria em prol das metas.

Para isso, no capítulo seguinte, passaremos ao estudo das *greentaxes* já instituídas e formatadas no sistema jurídico. Veremos qual sua proposta preservação ambiental: se é compensatória, no modelo poluidor-pagador; se é preventiva, com indução de condutas por meio de concessão de incentivos fiscais; se acontece pela reversão de receitas tributárias em políticas ambientais. Posteriormente, analisa-se como essas medidas surtiram ou poderiam surtir efeitos no recorte dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável escolhidos.

1.4.1 O modelo tributário e a extrafiscalidade

O modelo clássico de tributação tem como fundamento a obtenção de receita estatal. Ele instrumentaliza-se no exercício das competências legislativas por

meio da instituição dos tributos, permeado pelos limites constitucionais que são pautados pela soberania.

A chamada soberania tributária (TORRES, 2001, p 68) se mostra como fundamento da criação e da aplicabilidade das normas fiscais internas de um Estado, fundada na sua autodeterminação. Essa soberania instrumentaliza-se no exercício do respectivo poder de tributar, sendo a Constituição o denominador responsável pelos limites desse poder e, também, instrumento de integração das normas internacionais ao seu ordenamento.

Verifica-se, portanto, que é livre a atividade legislativa estatal em seu território, desde que adstrita aos limites impostos pela sua Constituição, expressão da sua soberania (autodeterminação). Nas palavras de Torres (2001, p. 69), poderia, “o Estado, tornar sujeitos à tributação (internamente) quaisquer fatos de possível ocorrência, com liberdade legislativa com a localização do fato-evento tributável (...)”.

Para Costa (2012, p. 23), “Na concepção contemporânea de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção de recursos necessários ao desempenho de suas atividades”. Isso se manifesta no dever do indivíduo em arcar com o ônus patrimonial para viabilizar as necessidades coletivas, num regime jurídico vinculante.

Como cabe ao Estado, no exercício da sua soberania, eleger constitucionalmente quais fatos econômicos serão apreendidos pela regra-matriz de incidência e como será exercida a competência tributária, poderá fazê-lo estritamente com a conotação arrecadatória (fiscalidade) ou, visando integrar a tributação aos demais princípios do sistema constitucional, utilizar instrumentos tributários para estimular ou inibir comportamentos privados com fins sociais, econômicos ou ambientais (extrafiscalidade).

No mundo contemporâneo, o tributo, enquanto receita pública, assume novo paradigma de “fase social” (BALEEIRO, 1987, p. 115-116), de tributação extrafiscal com viés sociopolítico²⁵. Supera-se, assim, a fase “fiscal pura”, bem como

²⁵ Acrescento que, nessa fase extrafiscal, há perfeitamente espaço reservado para o viés ambiental, como adequação ao princípio do desenvolvimento sustentável, adotado pelo sistema constitucional vigente (art. 170, CRFB/1988).

as fases “dominial” (na qual o tributo servia para exploração do patrimônio público) e “regaliana” (tinha o tributo como cobrança de direitos reais, ou realengos).

A extrafiscalidade proporcionaria condicionar comportamentos de virtuais contribuintes e não meramente abastecer os cofres públicos, como se confirma na visão de Carrazza (2007, p. 729-730):

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (por exemplo instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição, ou, até, da supressão da carga tributária (...)

Já que aqui estamos, a extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado, evidentemente, o estatuto do contribuinte.

Antes de aprofundarmos as características e limitações que permeiam a extrafiscalidade no campo da regra-matriz de incidência, necessário se faz estudar como o modelo constitucional tributário confere poder aos governos subnacionais, para, então, verificar se estes, na sua esfera de atuação, poderiam instituir uma política de tributação ambiental, regionalmente e localmente, no chamado federalismo fiscal.

Nos Estados federais, uma discussão se revela no campo do exercício das competências tributárias, que é saber como a política fiscal pode obter formatos variados dependendo da autonomia que foi conferida aos governos subnacionais. Um dos elementos marcantes na caracterização do federalismo fiscal é a forma como as competências tributárias se distribuem entre os entes federativos.

Na Federação brasileira, o molde adotado permite a todos os entes exercerem a tributação, dentro dos fatos impositivos delineados pela Constituição Federal. Ainda, distribui competência legislativa para tributação em todos os níveis da Federação. Porém, determina que a exigência de Lei Complementar Federal restrinja-se para normas gerais em matéria tributária, seja ao estabelecer parâmetros conceituais gerais sobre as espécies tributárias, seja para regulamentar os princípios norteadores da tributação²⁶.

²⁶ Art. 146, III, CRFB/1988.

Segundo Martins (2010, p. 25), “o Brasil é o único país do mundo a outorgar, constitucionalmente, competência impositiva aos municípios.”

Optou o constituinte por possibilitar a criação ou majoração de tributos pela União Federal, estados-membros, Distrito Federal e municípios. Isso porque o nosso modelo constitucional confere poder legislativo, em matéria tributária, de forma concorrente,²⁷ a todas as esferas do poder atuantes na Federação brasileira, separando, porém, em quais bases tributáveis incidem a tributação de cada ente.

Essa característica não é indispensável no modelo federativo, que poderia ter realizado a tributação de forma compartilhada em todo seu sistema, discriminando apenas a obtenção das rendas decorrentes da tributação autônoma. Vivencia essa experiência o modelo norte-americano, no qual os tributos federais e locais convivem de forma compartilhada, mantendo-se a autonomia financeira (SCHOUERI, 2011).

Como o Sistema Tributário Nacional, regulado pela Constituição da República Federativa do Brasil, optou pela repartição das competências tributárias, atribuindo tais competências de forma privativa para o exercício de alguns tributos e concorrente para outros, é necessário identificar tal perfil delineado, a fim de se cogitar se a adoção da sistemática verificada é adequada para atender às expectativas do federalismo brasileiro, possibilitando a atuação dos governos subnacionais para tributação ambiental.

Primeiramente, verificamos que os entes federativos possuem competências para as taxas, contribuição de melhoria, de forma simétrica e concorrente²⁸. Essa entidade compartilha tais competências por conta da vinculação das receitas de tais tributos, que devem ser utilizadas na manutenção do serviço público ou na tarefa pública a qual se atrela o fato tributável. Nesse sentido, explica Amaro (2008, p. 96):

Para os tributos cuja exigência depende de determinada atuação estatal, referível ao contribuinte, o critério de partilha se conecta com essa atuação: quem estiver desempenhando legitimamente tem competência para cobrar tal tributo.

Na Federação alemã – apenas em proposta ilustrativa – não se tem previsão constitucional para repartição das competências legislativas relativas às

²⁷ Art.24, CRFB/1988.

²⁸ Artigo 145, II e III da CF/1988.

taxas, delimitando-se apenas o exercício da competência material para os serviços públicos. Entende (WEND, 1975 apud SCHOUERI, 2011), porém, que o poder de se instituir taxas está “anexo” (daqui se sugere o nome “competência anexa”), atrelado ao exercício de determinada tarefa pública, e que estaria implícito o direito do governo de taxar quem se vincula ao ato administrativo praticado, como forma de ressarcir-lo.

Continuando a análise, verificamos a possibilidade de instituir impostos próprios, com características diversas, a cada ente, no exercício de competências privativas. Optou-se, no sistema constitucional tributário brasileiro, quanto à criação dos tributos não vinculados, que cada ente da Federação exercesse competências tributárias sobre bases imponíveis próprias. Isso porque tais receitas objetivariam satisfazer às necessidades públicas gerais, não tendo natureza contraprestacional à demanda pública específica.

Para a União Federal, foi atribuída a maior parte das bases tributáveis²⁹; poderá tributar rendas, capital, produção, circulação e parte da propriedade. Isso se dá pelo fato de, em contrapartida, ter de repassar receitas dessa tributação aos Estados. Concentram-se no ente federal as decisões político-legislativas em matéria tributável. Ademais, atrela-se à autonomia estatal e municipal a realização dos gastos públicos e o repasse efetuado pelo governo federal.

As competências estaduais e municipais para a criação de impostos privativos ficam um tanto restritas. Cabe aos Estados a tributação sobre a circulação, o consumo, a propriedade de veículos automotores e a transferência patrimonial (no caso do imposto *causa mortis* e sobre doações). Aos municípios, compete tributar também a propriedade (mas, aqui, a territorial urbana), a prestação de serviços e a transferência imobiliária (quando ocorrida por transmissão onerosa e *inter vivos*).

Cuidou o legislador de separar, de forma estanque, os fatos econômicos sujeitos à tributação por impostos, de modo a coibir a pluritributação, numa tentativa de não onerar demais as atividades econômicas, protegendo o contribuinte. Tentativa que vemos frustrada quando se lança um olhar mais profundo sobre os fatos tributáveis. Como as bases tributáveis pela União, pelos estados-membros e pelos municípios, embora não sejam idênticas, incidem de certa forma sobre as

²⁹ Art. 153, CF/1988.

mesmas rendas, numa determinada cadeia, torna-se a carga tributária cada vez mais elevada ante as relações econômicas cada vez mais complexas no mundo globalizado.

Observando ainda as espécies tributárias definidas pela Constituição de 1988, encontramos, de forma expressa no artigo 149, também a competência da União para instituição de contribuições sociais e demais contribuições especiais.

Muito embora existam diversas correntes³⁰ acerca da classificação das espécies tributárias, bem como da alocação das contribuições especiais, como impostos ou taxas, o estudo aqui realizado não enfrenta tal questão, partindo do conceito atual admitido juridicamente no Brasil. O sentido é o de entender as contribuições como espécies autônomas, cuja base tributável poderá variar em característica vinculada ou não vinculada, necessitando, apenas, para sua caracterização, que a receita obtida seja atrelada a uma finalidade ou necessidade pública geral, que norteará a realização do gasto de verbas, fruto de sua arrecadação.

As contribuições sociais, segundo se abstrai do disposto no artigo 195 da Constituição Federal de 1988, servirão para o financiamento da seguridade social, o que significa que englobará previdência, assistência social e saúde³¹. Para Schoueri (2011, p. 204), “A justificativa das contribuições sociais é imediata: servem elas para atender aos reclamos da Ordem Social. (...) a elas parece aplicável o princípio da solidariedade. (...) cada qual pagará na medida de sua capacidade contributiva”. Elas são de competência da União, que deverá afetar os recursos ali obtidos na finalidade ora comentada. Aos Estados, Distrito Federal e municípios só são atribuídas as competências para as contribuições sociais no financiamento da aposentadoria de seus servidores públicos³².

As demais contribuições especiais podem ser agrupadas como as de intervenção no domínio econômico (CIDEs) e as de interesse das categorias profissionais e econômicas, tendo como finalidade a obtenção de receita que a União Federal possa utilizar para interferir nas respectivas áreas correspondentes.

³⁰ Em síntese, Vittorio Cassone, na obra *Direito Tributário*, São Paulo: Atlas, 21. ed. p. 51, separa as teorias que classificam o tributo em *bipartide* (tributos vinculados e não vinculados), *tripartide* (impostos, taxas e contribuições de melhoria), *quadripartide* (impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios) ou *pentapartide* (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios).

³¹ Art. 194, CF/1988.

³² 149, §1º, CF/1988.

Esses tributos são fixados no texto constitucional como de competência exclusiva da União e são cobrados de grupos cuja identificação se liga à atuação específica da União, nos moldes das finalidades retromencionadas.

Outro fator a que devemos atenção, quando se trata de repartição de competências tributárias, é a disposição constitucional que determina a competência da União para legislar as normas gerais sobre a matéria. Em que pese ser cabível aos governos subnacionais legislarem seus próprios impostos, ao governo federal compete a normatização dos parâmetros gerais das hipóteses de incidências estaduais e municipais.

Se, de um lado, a argumentação é que tal competência poderia ocasionar diminuição das autonomias regionais e locais, de outro, a harmonização, em nível federal, dos parâmetros tributáveis dos impostos estaduais e municipais viria atender a uma exigência cada vez mais acentuada nos mercados globalizados: o ajuste fiscal da Federação aos padrões internacionais, facilitador de estabilidade econômica. Como consequência, poder-se-ia atrair investimentos econômicos globais para as economias regionais e locais.

Caracteriza-se o sistema tributário, tanto quanto a arrecadação dos tributos pelos entes federativos, como forma de se obter receitas essenciais para a persecução das obrigações e responsabilidades públicas que lhes cria a autonomia conferida pela Constituição. Assim, diz-se, do tributo, veículo basilar do sustentáculo da autonomia financeira dos estados-membros e municípios.

Contudo, diante do fenômeno da internacionalização das relações jurídicas, inclusive no que concerne à administração pública, cada vez mais se faz necessário aos entes federativos ajustar suas ações para se adequar às exigências internacionais da sociedade global pós-moderna.

Tais exigências, veiculadas, em sua maioria, pelos tratados internacionais, cujo Brasil é signatário, são incorporadas às normas tributárias por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional³³.

No entender de Amaro (2008, p.178), os tratados internacionais em matéria tributária são importantes na modernidade, já que estabelecem

³³ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) - Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

“mecanismos que evitam a dupla tributação internacional de rendimentos e reduzem ou excluem ônus tributários no comércio internacional”.

Por sua vez, quanto aos efeitos dos tratados internacionais em matéria tributária no direito brasileiro e à adaptação da regra contida no artigo 98 do CTN, afirma Martins (1995, p. 195):

O art. 98 do CTN é constitucional na medida em que buscou explicitar, tão somente, um princípio que sempre esteve implícito em nosso sistema constitucional que consagra a prevalência das matérias contidas em tratados internacionais, enquanto deles a Nação fizer parte.

Dessa forma, o Estado brasileiro, no exercício de sua soberania, ao incorporar tratados internacionais em matéria fiscal, submeterá a atividade tributária e criará restrições a seu exercício, inclusive nas autonomias regionais e locais.

Como exemplo dessa interferência, podemos citar o seguinte julgado do STJ³⁴:

ICMS. GATT. ICMS. SALMÃO. ISENÇÃO. Salmão importado do Chile é isento de ICMS, mormente por prevalecer a legislação internacional de maior abrangência a qual estipula tal isenção a pavor de país signatário do GATT (art. 98 do CTN).

Em opinião diversa, Carrazza (2007, p. 558), dispondo sobre a prevalência das autonomias estaduais e municipais na estipulação de incentivos fiscais, argumenta que “o tratado internacional não pode obrigar os Estados, os municípios e o Distrito Federal a abrirem mão de parte ou da totalidade de suas competências tributárias. Nem mesmo quando ratificado por meio de Decreto legislativo”.

Uma das características dessa mudança de paradigma nas relações jurídicas é a adoção de tributos como forma de intervir na economia, na balança comercial ou tentar minimizar os desequilíbrios sociais e ambientais. A essa feição dá-se o nome de extrafiscalidade.

Retomando o fundamento extrafiscal para redesenhar o modelo tributário, Baleeiro (2003, p. 233) identifica a extrafiscalidade ao afirmar que “a doutrina e a

³⁴ REsp. 460.165-SP, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 6/2/03 (Informativo nº 160 do STJ, fev/03).

jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais”.

Os tributos possuem três funções: fiscal (arrecadação de recursos financeiros para o Estado); extrafiscal (interferência estatal no domínio econômico); e parafiscal (arrecadação de recursos para atividades que, apesar de não serem funções próprias do Estado, este as desenvolve por meio de entidades específicas) (MACHADO, 2013).

Como anteriormente explanado, o tributo tem como principal função arrecadar aos cofres públicos recursos financeiros necessários para o exercício das atividades do Estado, caracterizada pela função fiscal. Não nos ateremos à função parafiscal, por não ser o centro necessário de abordagem do trabalho.

Entretanto, além do meio de geração de receitas, com o advento do Estado intervencionista, emerge uma função de regulação das atividades particulares, ou seja, com o intuito de intervir na economia privada, o tributo é utilizado pelo Estado como mecanismo de efeitos econômicos, ora estimulando algumas atividades, ora desestimulando outras, como o consumo de certos produtos.

De forma indireta, no intuito de estimular ou desestimular certas atividades ou condutas, pode a incidência tributária ser onerada ou desonerada em determinado segmento econômico. Tem-se aqui a extrafiscalidade.

O sentido extrafiscal do tributo é aquele que se verifica quando a exigência tributária foge de seu papel típico – fiscal –, que é a arrecadação de receitas para a realização dos fins Estatais, mas interferindo em atividades privadas para alcançar objetivos constitucionalmente fixados ao Estado.

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de *poder de polícia* ou de *polícia administrativa*, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício de direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa, quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos de interesse público (COSTA, 2009, p.4, grifos do autor).

A extrafiscalidade tem sido traço marcante no federalismo fiscal brasileiro, na tentativa de se alcançar a justiça fiscal e social. Assim, por exemplo, quando o governo federal reduz a carga tributária incidente na produção industrial, toma tal decisão não com o intuito de simplesmente renunciar receita, mas de, talvez, garantir que a economia fique “aquecida” com a compra de tais produtos desonerados e isso sirva para manter a força trabalhadora na mão de obra empregada.

Muitas experiências de extrafiscalidade podem ser verificadas no governo central de natureza federal: seja na oscilação de alíquotas do imposto de importação ou exportação, imposto sobre produtos industrializados ou operações financeiras, seja na criação de contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), a União, seguindo modelos estrangeiros e influências internacionais, encerra por fazer do exercício de sua competência tributária muito mais do que um aporte de arrecadação de receitas, mas verdadeira forma de ingerência indireta na sociedade, pautada no interesse público.

Partilhamos a ideia de Gouvêa (2006), que acredita que a extrafiscalidade é da própria natureza da tributação e é o que valida o sistema tributário, pois propulsiona a atividade estatal fiscal no sentido de atender aos fins públicos, delimitando-a nos valores constitucionais e garantindo os direitos fundamentais do contribuinte.

A tributação extrafiscal, assim como a fiscal, deve, da mesma maneira, ser submetida aos princípios – limites constitucionais –, uma vez que estes são garantidores de direitos fundamentais do contribuinte, tais como liberdade e propriedade. Note-se, entretanto, que a extrafiscalidade mitiga o dispositivo da capacidade contributiva na instituição de tributos, justamente por não ser a capacidade econômica o aporte da tributação. Assim também é a visão de Costa (1996, p. 70):

Se é assim, em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante à capacidade econômica do contribuinte, para que se atinjam finalidades outras que não a mera obtenção de recursos, homenageadas pela ordem constitucional, como, por exemplo, a função social da propriedade, a proteção do meio ambiente, o incentivo à cultura, etc.

Contudo, ainda que se verifique a atuação extrafiscal pela incidência de tributos federais, o mesmo não se vislumbra na atuação estadual e municipal, que tem, em sua arrecadação tributária, iminentemente o aspecto fiscal. Talvez, se considerarmos as espécies tributárias que competem aos estados-membros e aos municípios como um todo, poder-se-ia pensar que algumas taxas por estes criadas, utilizando como fato imponível o poder de polícia³⁵, poderiam ser utilizadas de forma extrafiscal, revertendo sua receita não só para manutenção da fiscalização exercida, mas também para compensar os impactos ocasionados por aquela atividade fiscalizada.

Ainda, se pensarmos na tributação cujas bases imponíveis sejam os bens de consumo, nela incluído o ICMS, por exemplo, de competência estadual, a opção legislativa de tributar este ou aquele produto de forma mais ou menos onerosa – respeitados os princípios constitucionais tributários – contribuiria para fomentar ou desestimular a produção de tais bens, regulando a produção no mercado interno.

Um interessante exemplo de extrafiscalidade no direito comparado é a Espanha. Nesse sentido, Almendral (2000) relata a possibilidade de impostos extrafiscais também nas comunidades autônomas (entes regionais), desde que respeitado o princípio da capacidade econômica ou contributiva e que o fim perseguido pela atividade regulatória seja constitucional e que sua incidência se dê sobre matéria afetada àquele ente político autônomo.

Dessa forma, a extrafiscalidade passa a ter relevante papel no federalismo fiscal, exercido pelos entes regional e local, inclusive na função de atender às necessidades públicas, harmonizando-a com as expectativas internacionais. Poderia, assim, encontrar, no viés ambiental, supedâneo para a tributação verde.

Um importante mecanismo para a existência da tributação ambiental é a extrafiscalidade, que propicia o estímulo de determinados comportamentos, por parte dos contribuintes, e tem ganhado espaço quando o assunto é o meio ambiente, através do ecotributo ou tributo ambiental.

Dentre as condutas privadas que se pretende interferir por meio da extrafiscalidade, podemos encontrar aquelas que produzem efeitos no meio ambiente. Os objetivos referentes à preservação do meio ambiente, como valor

³⁵ Artigo 145, II, CRFB/1988 e Art. 77, CTN.

constitucionalmente protegido, podem ser, dessa forma, alcançados através da função extrafiscal dos tributos, que tem o escopo de incentivar uma postura ambientalmente correta do contribuinte. É justamente por atingi-lo financeiramente que buscará a adoção de comportamentos menos agressivos ao meio ambiente.

Para Sabbag (2014, p.156-157), “a extrafiscalidade tem assim se revelado um poderoso expediente a serviço do Estado, quer quando pretende inibir condutas indesejáveis, quer quando almeja estimular comportamentos salutarés”.

Outra forma pela qual a extrafiscalidade tributária se mostra é através do incentivo fiscal às atividades voltadas para a proteção do meio ambiente. Assim, aquele que gera determinada atividade econômica lucrativa e, ao mesmo tempo, minimiza o impacto ambiental dessa atividade obtém vantagem para si e para toda sociedade.

O que se busca com a tributação ambiental é a justiça fiscal, “considerando-se modelos de tratamento tributário que identifiquem a especificidade e diferença de atividades sustentáveis e atividades poluidoras, indicando, conseqüentemente, meios para restabelecer uma correta correlação entre o agente econômico e a sociedade” (VIEIRA, 2011, p.173).

Identificada a tributação ambiental como juridicamente possível, se instrumentalizada pela extrafiscalidade, o que se cogita agora é a sua efetividade como instrumento do desenvolvimento sustentável, podendo ser importante política econômica na preservação do meio ambiente e da sadia qualidade de vida como direitos e liberdades sociais.

1.4.2 Tributação ambiental como instrumento para o desenvolvimento sustentável

Entre os princípios ambientais que norteiam e justificam a tributação verde, o princípio do desenvolvimento sustentável é o que melhor sustenta a criação de ecotributos. É ele também que possibilita ao ente tributante criar políticas econômicas e fiscais associadas à melhoria da qualidade de vida e da própria sociedade.

A ideia de desenvolvimento, pautado na atividade econômica, está intrinsecamente ligada à exploração de recursos naturais e ao atendimento das necessidades humanas e desenvolvimento do próprio Estado. Percebe-se, contudo, que a noção de desenvolvimento vem passando por profundas transformações,

inclusive no cenário internacional. Isso acontece devido ao fato de se incorporar ao conceito de desenvolvimento os seus impactos no meio ambiente (natural, cultural, artificial, do trabalho) e na transformação da vida social.

Por tal interferência ser tamanha, faz-se necessário obter o equilíbrio entre a medida do desenvolvimento econômico, a gestão de tais recursos de forma sustentável e a promoção do desenvolvimento social. O conceito de “desenvolvimento sustentável” tem sido o ponto transformador para esse novo olhar, inserido nos documentos internacionais que tratam das relações econômicas.

Para Silveira, Sanches e Coutro (2013), o modelo de produção vigente não pode dissociar-se da conservação e manutenção das bases naturais, o que, pelo princípio do desenvolvimento sustentável, vem mudando o paradigma da ação estatal e do arcabouço normativo. Os autores explicam que:

Os Estados passaram a considerar o meio ambiente, assim, não mais como antagônico do processo de crescimento econômico, mas como elemento necessário a própria viabilização deste; (...) Esta noção se intensificou ao longo do tempo, refletida por meio dos tratados internacionais correlatos, e passou por nova ressignificação, para considerar que o crescimento econômico não é um fim em si mesmo, mas um processo que deve cumular com a promoção do desenvolvimento humano (...) passa-se a desenvolver um arcabouço normativo voltado à garantia do chamado direito ao desenvolvimento, o qual se materializa por meio da garantia de outros direitos a ele correlatos, de cunho mormente social (...) que compreende a necessidade de integrar, no processo de desenvolvimento, aspectos de natureza ambiental (SILVEIRA; SANCHES; COUTO 2013, p. 78-79).

Igualmente, o desenvolvimento sustentável tem sido o ponto de partida para a implementação de políticas tributárias extrafiscais, com inserção nas leis internas e subnacionais de hipóteses de incidência tributária que consideram o impacto ambiental da atividade ou bem tributado.

Para os economistas, existem várias abordagens sobre sustentabilidade e desenvolvimento sustentável (VEIGA, 2010):

- a) a convencional, formulada por Grossman e Krueger (1995), que previa que quando um Estado atingisse determinado grau de desenvolvimento econômico, a degradação ambiental se tornaria estanque, podendo até haver melhorias ambientais, mas que, enquanto isso não ocorria, o ecossistema não podia ser uma preocupação econômica;

- b) a ecológica, para a qual seria necessário um regime em que a qualidade de vida fosse uma crescente, sem exigir a contrapartida da expansão do subsistema econômico. Nessa “condição estável”, gerada a partir do pensamento de Herman Daly e Stuart Mill (1993), os Estados já muito desenvolvidos deveriam planejar política de prosperidade sem crescimento, enquanto contribuiriam para o crescimento dos demais em Estados desenvolvimento, com técnicas menos agressivas ambientalmente;
- c) a progressiva, que busca estabelecer uma terceira via, por considerar a abordagem ecológica impraticável e a convencional inconsistente diante das grandes e globais questões ambientais. Nessa proposta, sugere-se uma reconfiguração do sistema produtivo, para ganhar ecoeficiência, permitindo crescimento da economia sem ruptura dos limites ambientais.

Na teoria desenvolvida por Sean (2000), o desenvolvimento é um processo de expansão das liberdades humanas, havendo que se priorizar a sustentabilidade na persecução da paz, do bem-estar e da democracia, conservando o ecossistema que dá suporte a esse desenvolvimento.

O direito tributário ambiental vem se mostrando uma possibilidade inovadora na atuação estatal, especialmente por compreender em sua estrutura operacional a perspectiva da proteção ao meio ambiente como fator condicionante da incidência tributária. O Estado, com suporte na extrafiscalidade, pode atuar como interventor na conduta humana, especialmente naquelas atuações que interferem no meio ambiente. Isso pode acontecer através de incentivos, fiscais ou adicionais, inseridos na lei tributária de maneira isonômica. (BARROS, 2016).

Dentre os mecanismos estatais, verifica-se que o tributo, utilizado de forma extrafiscal, nos moldes ora estudados, poderia ser instrumento para proteção ambiental. Assim, a criação de uma política tributária adequada possibilitaria permear o desenvolvimento econômico sustentável, preservando o meio ambiente. A política fiscal discrimina diferentes espécies econômicas de renda e de capital para sofrerem diferentes incidências econômicas de tributação, no intuito de alcançar seus objetivos econômicos e sociais (BECKER, 2007). Dessa maneira, podemos identificar duas principais formas de políticas fiscais com finalidade ambiental:

- a) graduando o valor das alíquotas incidentes sobre determinado fato tributável, de acordo com o custo social/ambiental da atividade ou bem tributado. Nessa proposta, o Estado poderá atribuir maior carga tributária às atividades nocivas que ultrapassem os limites aceitáveis de poluição (na aplicação clássica do *pigouvian tax*), esperando, como resultado, a diminuição da atividade ou produção do bem, ou, ainda, fomentando a implementação de tecnologia mais sustentável para o setor; poderá, também, conceder incentivos fiscais àqueles que implementarem mecanismos sustentáveis na atividade ou bem tributável, com a necessidade do ajuste orçamentário pela perda de receita nesse caso;
- b) utilizando a receita tributária proveniente da atividade nociva para formação de fundo, que servirá para implementação de política pública compensatória ou minimizadora do impacto ambiental causado.

A utilização extrafiscal dos tributos, criando-se os chamados ecotributos, aliada à observância dos ditames constitucionais limitadores do poder de tributar, é o grande desafio da política tributária ambiental, especialmente no que concerne à suposta perda de receita pela concessão de incentivos fiscais ambientais e possível indagação da política protecionista no sistema multilateral de comércio.

Poderia se cogitar que a tributação ambiental dá ensejo à elevação da carga tributária daqueles que deixam de adotar práticas ambientalmente benéficas, por conta da receita pública que deixaria de se arrecadar.

No entanto, não há que se falar no aumento da carga tributária, tendo em vista que os estímulos concedidos compensam as despesas públicas suportadas pelo Estado na recuperação ambiental que se teria que realizar.

Ademais, impende ressaltar que a principal proposta do instituto é o desenvolvimento de política de incentivos fiscais em benefício do meio ambiente. “Se o Estado abre mão de seu crédito, exigindo em contrapartida certos compromissos de preservação, estar-se-á diante de dupla vantagem” (NUNES, 2005, p.165).

Isso porque não só o meio ambiente é favorecido, como também o contribuinte fica satisfeito com o proveito obtido em decorrência do benefício tributário concedido. As ações praticadas pelo particular (empresas, sociedade civil), seja utilizando métodos produtivos menos degradantes, seja utilizando novas

tecnologias de sustentabilidade na atividade econômica exercida, cooperam com o poder público nas ações ambientais a serem implementadas, diminuindo o custo dessa política pública se fosse realizada com exclusividade pelo Estado.

Aqui se vislumbra uma ação de governança, em que governos, empresas e sociedade civil cooperam para atingimento de objetivo comum: desenvolvimento sustentável.

É sabido que a carga tributária brasileira é considerada alta. Consoante dados publicados pela Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), o país possui a maior carga de impostos da América Latina (MOREIRA, 2015). Desse modo, é correto afirmar que a tributação ambiental também se presta a garantir ao contribuinte vantagem financeira, uma vez que o seu envolvimento em ações ambientalmente desejáveis resultará em incentivos fiscais.

Assim, uma possível saída para se adequar a tributação ambiental à questão orçamentária seria equacionar o valor das despesas públicas para implementar medidas compensatórias ou saneadoras da degradação ou, ainda, medidas que diminuíssem o impacto ambiental causado pela atividade nociva, com o benefício fiscal que se concede ao particular, para que ele, em ação de iniciativa privada, implemente técnicas sustentáveis para prevenir ou minimizar as externalidades ambientais negativas de sua atividade econômica.

Registre-se que o artigo 170 da Constituição da República Federativa do Brasil impõe à tributação, enquanto meio de implementação de política econômica, essencialmente a observância da defesa do meio ambiente.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Além disso, o artigo 225, § 1º, da Constituição brasileira, atribui ao poder público o dever de zelar pelo meio ambiente, reservando-lhe diversas incumbências para assegurar a efetividade do direito ao meio ambiente.

Tais disposições constitucionais corroboram a ecotributação, sendo certo que esta pode ser implementada em qualquer ente federativo – União, Estados, municípios e Distrito Federal – e pode ter por objeto quaisquer tributos, dentro dos limites de autonomia e competências constitucionais definidas.

Em outro aspecto, a instituição de leis nacionais de tributação ambiental poderia acarretar problemas de competitividade e de discriminação dos produtos e serviços afetados pelo ecotributo, em relação aos mesmos produtos e serviços advindos do exterior e fruto do livre comércio.

Quando gravada com tributação no modelo do *pigouvian tax*, a tributação ambiental tem como efeito colateral a “perda da competitividade da indústria nacional, com o consequente aumento dos preços de bens ou serviços comercializados no território do país que a implementa” (VIEIRA, 2011, p.172).

Em outro aspecto, quando se estabelecem incentivos fiscais de tributos internos aos meios de produção e serviços sustentáveis, pode-se questionar se tal política viola as regras já consolidadas no comércio internacional, no âmbito da OMC especialmente o acordo do GATT. Isso porque as normas tributárias internas de incentivos fiscais aplicam-se aos que realizam suas atividades dentro do território nacional (de forma menos degradante), não incidindo sobre os fatos ou produtos oriundos de outros países, o que poderia causar efeito discriminatório ou restritivo entre o produto ou serviço nacional em relação ao estrangeiro.

O referido acordo adotou medidas em defesa do livre comércio, das quais se destacam:

- a) isonomia entre países membros (art. I, GATT);
- b) princípio da não discriminação: que determina o tratamento paritário ao nacional, dos produtos nacionalizados (art. III, GATT);
- c) vedações de restrições quantitativas ou leis proibitórias de importação (art. XI, GATT).

Para Vieira (2011, p. 177), por conta das assimetrias de desenvolvimento entre os estados-membros e do vínculo com o sistema OMC, “é necessário garantir-lhes uma margem de atuação para promoção de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sustentável dentro de seus territórios”.

Quando as medidas adotadas por um Estado teoricamente infringem as cláusulas do GATT, são levadas a painéis da OMC, que, na sua interpretação e solução, vem utilizando, na temática ambiental, a legitimação de algumas dessas

medidas com pauta nas exceções dos princípios antes citados, constantes no art. XX do mesmo acordo.

Verificamos exceções, contidas no art. XX do GATT, que poderiam justificar uma política fiscal ambiental:

Sujeito aos requisitos de que tais medidas não sejam aplicadas de maneira que possam constituir arbitrária ou injustificada discriminação entre países onde as mesmas condições prevaleçam, ou disfarçada restrição ao comércio internacional, nada neste Acordo poderá ser interpretado de forma a evitar a adoção ou aplicação por qualquer parte contratante de medidas:

(...)

(b) necessárias para proteger a vida ou saúde humana, animal ou vegetal;

(...)

(f) impostas para proteção de tesouros nacionais de valor artístico, histórico ou arqueológico;

(g) relacionadas à conservação de recursos naturais esgotáveis se tais medidas forem efetuadas conjuntamente com restrições à produção e ao consumo domésticos;

Tais exceções levam em consideração “objetivos gerais delineados pelos diversos Estados-membros como necessários à manutenção de uma margem de *policy space*. Tratava-se de uma proteção de interesses públicos considerados ‘sensíveis’ às políticas domésticas” (VIEIRA, 2011, p. 181).

A grande dificuldade da inserção da tributação ambiental por meio da concessão de incentivos fiscais para um estado-membro do sistema OMC será, dentro de um limite razoável e proporcional, justificar tal política fiscal como imprescindível à proteção ambiental nos moldes das exceções justificadoras da medida, sem que se configure medida exclusivamente protecionista.

Se o desconto ou isenção tributária não vierem acompanhados de uma política fiscal que proporcionalmente onere o contribuinte interno que não adotar meios sustentáveis de produção e consumo, torna-se a medida adotada uma barreira que onera ou impede apenas a entrada de produto semelhante do exterior, mascarada na proteção ambiental. O motivo do incentivo que discrimina favoravelmente o contribuinte que produz e atua de forma sustentável não pode ser o fato deste ser nacional, mas a preservação ambiental.

2 TRIBUTOS AMBIENTAIS AMPARADOS NO PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

Considerando que as externalidades ambientais de um determinado setor de mercado não se resolvem apenas pelo próprio mercado, é necessária alguma regulação. Um dos tipos de regulação que é muito defendido por economistas envolve a criação de um imposto sobre o contaminador, amparado no princípio do poluidor-pagador, e incide sobre a estimativa dos danos provocados pela empresa.

O princípio do poluidor-pagador tem previsão constitucional no artigo 225, §3º, da CRFB/1988:

§ 3º As condutas e atividades lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

Definido pela OCDE (1972) através da recomendação C 128, de maio de 1972, como o “princípio que usa para afetar os custos das medidas de prevenção e controle da poluição, para estimular a utilização racional dos recursos ambientais escassos e para evitar distorções ao comércio e ao investimento internacionais”, deveria estimular uma utilização mais sustentável dos recursos naturais, na produção e no consumo.

Determinou-se, nas diretivas da União Europeia,³⁶ que as pessoas naturais ou jurídicas, regidas pelo direito público ou privado, devem pagar os custos das medidas que sejam necessárias para eliminar a contaminação ou para reduzi-la ao limite fixado pelos padrões ou medidas equivalentes que assegurem a qualidade de vida, inclusive os fixados pelo Poder Público competente:

Segundo o princípio do "poluidor-pagador", o operador que cause danos ambientais ou crie a ameaça iminente desses danos deve, em princípio, custear as medidas de prevenção ou reparação necessárias. Se a autoridade competente actuar, por si própria ou por intermédio de terceiros, em lugar do operador, deve assegurar que o custo em causa seja cobrado ao operador. Também se justifica que os operadores custeiem a avaliação dos danos ambientais ou, consoante o caso, da avaliação da sua ameaça iminente.

³⁵ Diretiva 2004/35/CE. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:32004L0035>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

Para Fiorillo (2006, p. 59), o princípio do poluidor-pagador tem duplo caráter: preventivo, conquanto busca evitar a ocorrência de danos ambientais, e repressivo, visando à reparação do dano já ocorrido:

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

O que se vislumbra não é apenas a ideia de pagar para poluir, mas um real esforço para que o agente causador da atividade ambientalmente impactante realize sua atividade econômica de forma mais sustentável, minimizando o dano, amparado na prevenção, ou compensando-se os eventuais danos que não possam ser evitados ou minimizados.

Como o princípio do poluidor-pagador tem evidente relação com a economia, uma vez que o próprio conceito do princípio, tratado pela OCDE e União Europeia, recomenda que os custos da operação impactante ao meio ambiente sejam suportados pelo agente produtor-poluidor, é necessário entender o que vem a ser uma “externalidade ambiental”.

Para a produção, é necessária a exploração de recursos naturais que, por sua vez, possuem valor econômico. Como mensurar esse valor econômico? Atualmente, o que se verifica é o critério da escassez e da utilidade de determinado recurso, que o torna mais ou menos valioso para o mercado produtor.

Contudo, se pensarmos nos recursos que, em certo tempo, são abundantes e podem ser extraídos gratuitamente da natureza, esses recursos teriam, naquele tempo, um baixo valor econômico, o que provavelmente mudaria de perspectiva, com o passar do tempo, para as gerações futuras. Nesse sentido, não seria mais adequado pensarmos no custo de certo recurso considerando também o impacto de sua utilização para as próximas gerações?

A OCDE reconhece a necessidade de se regular a atividade que acarrete em externalidades negativas e que o custo social dessa exploração deve ser repassado ou compensado³⁷:

Há imposição de custos sociais quando não há um reflexo nos preços dos custos de poluição e na utilização dos recursos naturais. Na ausência de direitos de propriedade sobre o ar puro, a água limpa, etc., os agentes econômicos usam estes serviços sem que haja o impacto desta utilização nas suas decisões.

Na economia, o Estado do “bem-estar” deve proteger os interesses do futuro, em algum grau, de nossa irracional utilização e de nossa preferência por nós mesmos sobre nossos descendentes (PIGOU, 1920).

Esse argumento se consolida no princípio da equidade intergeracional, defendido por Weiss (1989, p.19), e ampara-se no tripé do princípio da diversidade das opções, da conservação da qualidade e da conservação de acesso:

Nesta qualidade de guardiães do Planeta, temos certas obrigações morais para com as gerações futuras, que podemos transformar em normas jurídicas executórias. Nossos antepassados tinham as mesmas obrigações. Na qualidade de beneficiários dos legados transmitidos pelas gerações passadas, herdamos certos direitos de nos beneficiar dos frutos desse legado, bem como terão direito a essa herança as gerações futuras. Podemos considerar tais obrigações e direitos como planetários, a que qualificaremos como intergeracionais.

Para que se garanta a efetiva proteção dos recursos, inclusive para o futuro, deve-se exigir que a exploração da atividade econômica inclua, no custo de sua produção, o valor do impacto causado na utilização desses bens, que são de captação gratuita, e cuja atividade produtiva gera um mau impacto, as chamadas externalidades negativas.

A teoria das externalidades, no mecanismo anteriormente descrito, pode assim ser entendida, na visão de Aragão (1997, p. 32):

Efetivamente, pode haver bens cuja produção e/ou consumo dê origem a benefícios que vão ser concedidos, ou perdas que vão ser impostas a outras pessoas, que não são as que comprou, ou sequer as que consomem ou utilizam esse bem e se situam fora da relação

³⁷ Recomendação 0251, 1989. Disponível em: <<https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/38>>. Acesso em: 30 jul. 2018. Tradução nossa.

econômica fundamental considerada entre produtor ou prestador de serviço e o consumidor ou beneficiário da prestação. Tais benefícios ou perdas, subprodutos da atividade de produção ou consumo são, respectivamente, concedidos ou impostos a estes 'outsiders' (na terminologia anglo-saxônica) independentemente da sua vontade, mas também independente da vontade de quem os produz.

Nessa linha, também é o pensamento de Derani e Costa (2001, p.75) ao tratar da responsabilização do agente pela atividade poluente:

A objetivação desse princípio pelo direito ocorre ao dispor ele de normas definidoras do que se pode e do que não se pode fazer, bem como regras flexíveis tratando das compensações, dispondo inclusive sobre taxas a serem pagas para a utilização de determinado recurso natural. De fato, o princípio do poluidor-pagador concretiza-se através da obrigação do poluidor de diminuir, evitar e reparar danos ambientais, com instrumentos clássicos do direito, bem como através de novas normas de produção e consumo.

Para que as externalidades negativas da cadeia de produção sejam suportadas pelos agentes que as causam, haveria a necessidade de se calcular qual o custo para diminuir ou evitar o impacto ambiental causado pela atividade e inseri-las nos custos de produção. Nesse aspecto, considerar-se-ia, além do *quantum* necessário para conservação do recurso explorado, o custo para a manutenção da sua disponibilidade para as gerações futuras.

Considerando a abordagem de que a utilização do princípio do poluidor-pagador pode ser usada como estratégia de regulação do mercado, para atividades menos impactantes e para o uso sustentável dos recursos naturais, pode-se afirmar que a política tributária seria uma das ferramentas para tal finalidade.

A OCDE (2005) também define tributo ambiental levando em conta a externalidade negativa da atividade tributada:

(...) um tributo pertence à categoria dos tributos ambientais se sua base de cálculo é uma unidade física (ou uma medida indireta que a substitua) de qualquer coisa que, em caso de utilização ou de disposição, tem uma repercussão negativa certa sobre o meio ambiente.

Dos inúmeros aspectos que se depreende do estudo do princípio ora em análise, o que interessa à tributação ambiental é a possibilidade de interferir na atividade econômica – pela imposição da internalização do custo ambiental pelo agente poluidor –, com efeito de estimular mecanismos de produção e de consumo

menos impactantes ao meio ambiente. Assim, se determinada atividade danosa ao meio ambiente tiver que suportar um custo maior pelo impacto ambiental que causa, ajustará sua atividade para um caminho mais sustentável, pautada na prevenção.

Ainda, no aspecto compensatório desse princípio, também é possível a criação de normas tributárias que destinem parte específica da receita arrecadada, a partir de determinada atividade econômica de impacto ambiental negativo, para minimizar os efeitos causados pelos agentes poluidores da respectiva atividade.

Para alguns autores, no entanto, a tributação ambiental, pautada na extrafiscalidade, não encampa a reversão das receitas tributárias para investimentos diretos em preservação ambiental, mas apenas a extrafiscalidade estaria relacionada ao caráter de indução de conduta, por parte do contribuinte poluidor, por estímulos ou desestímulos fiscais (SOARES, 2001, p. 297).

Neste trabalho, entendemos que a extrafiscalidade que permeia a tributação ambiental é afeta não só à indução de condutas privadas, por parte do Estado, por meio de tributos, mas igualmente pela destinação específica de receitas tributárias para minimizar ou compensar os impactos ambientais da atividade tributária, portanto as duas formas possuem um fim último que não é a mera arrecadação para custeio da máquina estatal, mas a proteção ambiental.

Assim, temos duas principais formas de se usar a tributação ambiental pautada no princípio do poluidor-pagador:

- i) Graduando o valor das alíquotas incidentes sobre determinado fato tributável, de acordo com o custo social/ambiental da atividade ou bem tributado. Nessa proposta, o Estado poderá atribuir maior carga tributária a atividades nocivas que ultrapassem os limites aceitáveis de poluição (na aplicação clássica do *pigouvian tax*), esperando, como resultado a diminuição da atividade ou produção do bem (...).
- ii) Utilizando a receita tributária proveniente da atividade nociva para formação de fundo que servirá para implementação de política pública compensatória ou minimizadora do impacto ambiental causado (BARROS, 2016b, p.78).

Para Aragão (1997), o princípio do poluidor-pagador é inerente ao Estado social e cria normas que encerram por alterar a ordenação espontânea de valores que gera através das regras do mercado (ordenação que redunde na subjugação da parte mais fraca ante a mais forte), contribuindo assim para alcançar o bem-estar e a justiça social.

A criação de tributo ou adicionais tributários sobre tais atividades, no exercício das competências tributárias do Estado, é uma das formas de se fazer internalizar o custo da atividade impactante do agente econômico, e tem sido levada a efeito pelos Estados que adotam a posição de Estado social, com políticas tributárias que se pautem, inclusive, na proteção ambiental.

2.1 Tributos implementados na sistemática do *pigouvian tax*

Uma das primeiras idealizações de tributação ambiental, na proposta de tributar-se o poluidor, foi o *pigouvian tax*, ou imposto pigouviano, no qual, em sua análise clássica de falha de mercado, “Arthur Pigou (1920) mostrou que os impactos negativos causados pela poluição seriam internalizados pelo mercado se os poluidores pagassem um imposto igual ao custo marginal social das emissões poluentes”³⁸ (NIMUBONA, 2005, p.1, tradução nossa).

O mecanismo idealizado pelo chamado imposto pigouviano (PIGOU, 1920) considera que determinada atividade econômica tem um custo privado de produção, ou seja, o valor que é suportado pelo agente, e um custo social, isto é, ônus suportado pela sociedade como externalidade da atividade econômica. No ambiente de mercado, o custo social da produção não é suportado pelo sujeito no seu custo privado e, por sua vez, gera massificação do produto ou serviço, que tem impacto negativo na sociedade, ou a chamada má-externalidade.

Para o economista Pigou (1920), a forma ideal de se reduzir a superprodução e a externalidade negativa de determinada atividade produtiva seria criar um imposto ou uma taxa que correspondesse ao custo social causado pela atividade econômica e incidente sobre esta.

Nessa abordagem, o legislador tributário condicionaria um adicional tarifário ou alíquotas progressivas em razão do impacto socioambiental da atividade ou do bem tributado. Se o governo conseguisse mensurar a medida dessa externalidade ambiental conforme determinada atividade econômica e criasse uma política fiscal que tributasse nessa mesma medida tal atividade, a consequência seria reduzir a atividade impactante até o equilíbrio da produção e o custo social, ou,

³⁸ Arthur Pigou (1920) showed that the negative externalities caused by pollution would be internalized by the market if polluters paid a tax equal to the marginal social cost of polluting emissions.

ainda, a depender o valor tributário a ser suportado pelo agente privado, fomentar a modificação do sistema de produção para um mecanismo mais sustentável.

O que se espera com a tributação no modelo pigouviano, com os adicionais tributários ou graduação das alíquotas, é que o agente econômico causador da externalidade ambiental seja pressionado a diminuir a atividade poluente ou alterar os mecanismos de produção para processos mais limpos, uma vez que a carga tributária o faria suportar o custo ambiental da sua atividade (princípio do poluidor-pagador).

Além disso, poderia se cogitar o duplo benefício do imposto pigouviano, pois a maior tributação da atividade poluente acarretará maior receita para o Estado, que poderá usar desse valor para implementar políticas públicas de compensação dos danos ou dos impactos ambientais causados pela atividade tributada. Com isso, também se diminui o custo ambiental da respectiva atividade, ainda como expressão do princípio do poluidor-pagador.

Para Fullerton e Metcalf (2000), o duplo benefício pode ser visto na melhoria da qualidade do meio ambiente e, ao mesmo tempo, o incremento da receita tributária agregaria eficiência econômica, o que seria um grande atrativo para a reforma fiscal, pois a receita gerada pelos adicionais motivaria políticas públicas a reduzirem a própria poluição. Para eles, a efetividade do imposto pigouviano estaria condicionada à hipótese dele suplementar a regulação já existente sobre a atividade poluente, pois assim afetaria tanto a incidência ambiental na atividade poluente quanto a destinação da receita tributária para políticas de descontaminação.

A principal crítica que se faz a essa sistemática é a dificuldade que o governo teria para mensurar o valor do adicional ou alíquota no imposto pigouviano, de tal sorte que não inviabilizasse a produção ou o seguimento da atividade e ainda fosse suficientemente significativa para uma mudança de comportamento pelo sujeito econômico tributado.

Se a ideia do imposto pigouviano, amparada no princípio do poluidor-pagador, é provocar reação na cadeia econômica que desestime o consumo de produtos poluentes, com o aumento da tributação, tornando-os mais caros e fomentando o produtor a tomar medidas mais sustentáveis, essa ideia não se sustentaria se não houver no mercado outra alternativa para aquele consumo. Caso o consumidor seja obrigado a adquirir o produto encarecido, o produtor não

internalizará o custo do impacto ambiental e não sofrerá qualquer prejuízo em continuar com a exploração degradante, mantendo seu padrão de comportamento.

Apesar da crítica, identificamos no Sistema Tributário Nacional brasileiro a possibilidade do *pigouvian tax*, uma vez que se possibilita aos entes federativos detentores da competência tributária graduar alíquotas dos tributos que lhes são conferidos pela Constituição, utilizando-se de vários critérios, sendo o caráter ambiental um dos critérios possíveis. Alguns tributos exigidos atualmente aplicam, inclusive, a sistemática do *pigouvian tax* como se ilustra a seguir.

2.1.1 A contribuição social chamada Risco de Acidente do Trabalho (RAT)

A Constituição da República Federativa do Brasil dispõe no §9º do artigo 195, que trata das contribuições sociais, que as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento no custeio da seguridade social poderão ter base de cálculo ou alíquota diferenciada em razão dos seguintes critérios:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput desse artigo poderão ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Percebe-se que a CRFB/1988 possibilita diferenciais de alíquota em razão da atividade econômica, o que serve de parâmetro para atividades mais ou menos impactantes no meio ambiente.

O meio ambiente classifica-se em natural (solo, água, ar atmosférico, flora e fauna), artificial (espaço urbano construído e equipamentos públicos), cultural (patrimônio histórico, artístico, arqueológico, paisagístico e turístico), do trabalho (complexo de bens móveis ou imóveis de uma empresa ou sociedade, objeto de direitos subjetivos privados e invioláveis da saúde e integridade física dos trabalhadores que a frequentam) e patrimônio genético (espécimes vegetais, fúngicos, microbianos e animais) (FIORILLO, 2006).

Considerando que o meio ambiente contempla várias dimensões, dentre elas o meio ambiente do trabalho, é possível considerar o impacto da atividade laborativa como externalidade ambiental. E assim foi pensado o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), com previsão no artigo 22, II, da Lei nº 8.212/1991, que

determina que as empresas contribuam com o custeio dos benefícios relativos à aposentadoria especial concedida aos trabalhadores expostos a agentes nocivos e com o pagamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais de trabalho.

O SAT foi substituído pela contribuição chamada Risco Ambiental do Trabalho (RAT), com a mesma proposta. O intuito é o de se assegurar aos trabalhadores, por meio de normas de saúde, higiene e segurança, a redução dos riscos do trabalho e garantir o seguro contra acidentes de trabalho. Mas, principalmente, o RAT visa estabelecer distinções entre empregadores que investem em iniciativas para redução dos riscos do trabalho e, por conseguinte, causam menos danos laborais, em detrimento dos que não investem nessas iniciativas e, portanto, provocam maiores danos dessa natureza. Isso é que se idealizou o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto originalmente pela Lei nº 10.666/2003, que, em seu artigo 10, prevê:

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

Podemos identificar, portanto, o adicional chamado de FAP³⁹, que se agrega à contribuição social RAT⁴⁰, antigamente conhecida como SAT, tornando-a progressiva em função dos riscos ambientais que os trabalhadores sofrem na atividade econômica laboral.

As alíquotas dessa contribuição serão graduadas pelo risco da atividade econômica, medida pelo grau de incidência da capacidade laborativa, variando de 1% a 3% progressivamente ao risco mínimo, médio e grave. Contudo, o FAP pode aumentar ou reduzir a alíquota prevista para o RAT (em 50% a 100%) de acordo

³⁹ Decreto nº 3.048/1999, atualizado pelo Decreto nº 6.957/2009 e pela Resolução CNPS nº 1.316, de 2010.

⁴⁰ Inciso II do artigo 22 da Lei nº 8212/1991.

com o desempenho das empresas em prevenir os impactos no meio ambiente do trabalho, numa verdadeira expressão do *pigouvian tax*.

Nota-se que o valor majorado do tributo poderá fomentar uma ação preventiva das empresas para tornar a sua atividade econômica menos nociva ao trabalhador, com menor externalidade ambiental-social, uma vez que o custo mais alto da contribuição e o desejo de diminuir a internalização desse custo por parte do agente econômico o leve a implementar mecanismos mais sustentáveis.

O duplo efeito desse adicional demonstra-se através da utilização da receita que se obtém do tributo mais caro para o custeio de políticas compensatórias da atividade impactante, de modo a contribuir no financiamento dos benefícios previdenciários decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa ou no custeio de aposentadorias especiais.

Como fica definido pela Lei nº 10.666/2003 que ao Poder Executivo cabe avaliar o risco da atividade econômica e estipular as variações de alíquotas e os adicionais já mencionados, há quem questione a constitucionalidade dessa forma de tributação, como se vislumbra na decisão da Justiça Federal de Santa Catarina⁴¹:

Em primeira análise, parece que a regulamentação em apreço conteve-se nas raias traçadas pelo Art. 10 da Lei n. 10.666/03, apenas remetendo à fórmula FAP o instrumento de obtenção do estreitamento ou alargamento da alíquota anteriormente fixada, porém, ao fazê-lo, na verdade conferiu ao administrador a possibilidade de ampliar ou reduzir a alíquota, elemento substancial para a formação da relação jurídica tributária e que é reservada à Lei.

A instituição de elemento extra, nominado FAP, para viabilizar a progressividade das alíquotas da contribuição social em comento, na forma de coeficiente a ser multiplicado por suas alíquotas básicas, para somente então ter-se a efetiva a ser aplicada sobre a base de cálculo do tributo, não desnatura seu caráter de fator integrante do conceito de alíquota - esta sendo a relação existente entre a expressão quantitativa ou dimensível do fato gerador e o tributo correspondente. Em outras palavras, o FAP é determinante da alíquota efetiva, enquanto critério para mensuração do tributo, e nesse passo compõe a matriz tributária.

Muito embora se questione a constitucionalidade da medida em que é aferido adicional, pois fica a critério do Poder Executivo essa valoração (nos limites da lei), não deixa de refletir uma medida para se tentar internalizar o custo social da atividade econômica por meio de tributo, como já se identificou na sistemática

⁴¹ Florianópolis, 1ª Vara, Processo nº 2009.72.00.013653-9/SC.

pigouviana. Afirmo que, no âmbito do direito tributário, ao se estudar o princípio da estrita legalidade tributária, é possível que a lei estipule limites para a graduação de alíquotas previamente definidas para o tributo, deixando essa valoração a cargo do Executivo, sem que isso acarrete numa violação constitucional.

A crítica que se faz é a mesma quando da análise geral da sistemática do imposto pigouviano, quanto à ideal mensuração do adicional e à dificuldade que se tem, por meio da política fiscal, de alcançar o ótimo entre o impacto ambiental da atividade produtiva e o valor da carga tributária adicionada, sem tornar inviável a produção e o consumo.

2.1.2 Taxa de coleta seletiva do lixo

Dentre as taxas instituídas pelo legislador, uma que tem grande impacto na sustentabilidade das cidades é a taxa de coleta de lixo, cobrada dos munícipes, pessoa física ou jurídica, proprietários de imóveis urbanos, para o custeio da coleta de resíduos sólidos pelo poder público.

As taxas são tributos de natureza vinculada e que só poderão ser instituídos em razão:

- a) de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição; ou
- b) do exercício regular do poder de polícia⁴².

As taxas de serviços públicos, dentre as quais se enquadra a taxa de coleta de lixo, só poderão ser exigidas se o respectivo serviço for considerado específico e divisível, características delineadas pelo artigo 79, incisos II e III, do CTN/1966:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

⁴² Artigo 145, II, CRFB/1988, e artigos 77 a 80 do CTN/1966.

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

O serviço de coleta de lixo pode ser considerado serviço público, pois se trata de “atividade de incumbência material do Poder Público, sujeita a regime de direito administrativo, que visa ao atendimento de necessidade coletiva” (COSTA, 2012, p.135).

Pode ser considerado específico, pois o contribuinte tem a exata dimensão de qual serviço público está sendo custeado com aquela receita tributária, sabe pelo que está pagando. Igualmente, esse serviço é considerado divisível, já que é possível identificar quem é o beneficiário do serviço, quais sejam, os proprietários de imóveis na cidade, que, de maneira inequívoca, produzem resíduos suscetíveis à coleta, ainda que de forma potencial.

Na posição de Alexandre (2016), o serviço gerador da taxa pode estar além do interesse individual e afetar a coletividade, acarretando a utilização compulsória desse serviço e a consequente cobrança do tributo. O autor afirma que:

Cabe ao legislador, ao instituir a taxa, verificar se o serviço transpõe a fronteira dos interesses meramente individuais, de forma que se fosse dado ao particular decidir por não utilizá-lo, o prejuízo pudesse reverter contra a própria coletividade. Em tais casos, o serviço deve ser definido em lei como de utilização compulsória e o contribuinte deve recolher a taxa mesmo que não use efetivamente o serviço. (...) o serviço de coleta domiciliar de lixo é definido em lei como de utilização compulsória, pois se fosse possível ao particular decidir por não utilizar o serviço, deixando seu lixo “as moscas”, a falta de higiene e de preocupação com a saúde pública, características de algumas pessoas, poderia prejudicar toda a coletividade (ALEXANDRE, 2016, p. 31-32).

Percebe-se que o serviço de coleta de lixo, realizado pelo município ou sob sua responsabilidade, trata-se de serviço público específico e divisível, pois se enquadra nos requisitos, já explanados, que determinam sua especificidade, bem como sua divisibilidade. Porém, caso esse serviço esteja vinculado ao serviço de conservação e limpeza urbana, torna inviável a tributação por meio de taxa, porquanto o serviço passa a ser indivisível, como se verifica no entendimento do STF⁴³.

⁴³ STF, Plenário, un., EDivED n.256.588 rel. Min. Ellen Gracie, março/2003.

SERVIÇO DE LIMPEZA DE LOGRADOUROS PÚBLICOS E DE COLETA DOMICILIAR DE LIXO. UNIVERSALIDADE. COBRANÇA DE TAXA. IMPOSSIBILIDADE. Tratando-se de taxa vinculada não somente à coleta domiciliar de lixo, mas, também, à limpeza de logradouros públicos, que é serviço de caráter universal e indivisível, é de se reconhecer a inviabilidade de sua cobrança. Precedente: RE 206.777. Embargos de divergência conhecidos e providos.

Numa primeira análise, a taxa de coleta de lixo não é por natureza um tributo extrafiscal, nem sequer foi inicialmente pensada como forma de tributação ambiental, mas se propõe ao custeio do serviço de coleta e remoção de lixo, prestado nas cidades, ainda que de forma potencial. De acordo com o Perfil dos Municípios Brasileiros 2012, publicado pelo IBGE, a taxa de limpeza pública já é cobrada por 41,3% das cidades do país⁴⁴.

Contudo, ao se pensar na externalidade ambiental que a produção de lixo domiciliar acarreta nas cidades, e que as políticas fiscais podem e devem adequar a sua legislação ao desenvolvimento sustentável, como princípio da ordem econômica brasileira⁴⁵, cabível ao legislador municipal – detentor da competência tributária na instituição desse tributo –, é necessário haver a criação de mecanismos tributários para induzir a um comportamento menos impactante na produção de resíduos sólidos e investir em uma política de compensação do dano ambiental ocasionado pela produção de lixo.

Surge, assim, a proposta da taxa de coleta de lixo seletiva, que pode ser identificada neste trabalho como um mecanismo do *pigouvian tax*. Ao instituir coleta seletiva, a lei obriga os contribuintes a separar lixo orgânico dos recicláveis, criando um adicional a essa taxa e multa para aqueles que não se adequarem ao novo método de gerenciamento do lixo.

Percebe-se, nessa forma de tributação verde, a maior incidência tributária para os sujeitos que não realizam o fato tributável de maneira menos impactante ao meio ambiente, isto é, não reduzem ou separam o lixo para reciclagem, podendo acarretar em verdadeira penalização por multas (princípio do poluidor-pagador). Em contrapartida, como a receita tributária é eventualmente incrementada pelo pagamento desses valores majorados, tem o governo local a possibilidade de

⁴⁴ Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/residuos-solidos/realidade-brasileira-na-pratica-a-historia-e-outra/de-onde-tirar-recursos-para-pagar-a-limpeza-publica>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

⁴⁵ Artigo 170, CRFB/1988.

investimento em política pública na gestão mais sustentável dos resíduos sólidos da cidade.

No município de Santos/SP, por exemplo, a Lei Complementar nº 952/2017 criou o Programa Socioambiental de Coleta Seletiva Solidária Recicla Santos, que institui a taxa de coleta de lixo com os adicionais para quem não gerenciar e separar a coleta seletiva dos seus resíduos sólidos. Atualmente, no município, estima-se que aproximadamente 40% de todo resíduo destinado ao aterro sanitário seja constituído de recicláveis, com valor econômico agregado⁴⁶. Com a lei em vigor, haverá um significativo aumento de recicláveis destinados à coleta seletiva, gerando renda para os trabalhadores do setor.

Outro importante modelo de programa ambiental na gestão dos resíduos vem do município de Porto Alegre/RS, que, através da Lei Complementar nº 728/2014, instituiu o novo Código Municipal de Limpeza Urbana⁴⁷, atualizando as regras que vigoravam desde 1990 e atendendo às exigências da Política Nacional de Resíduos Sólidos. Entre os destaques da legislação, está a ampliação das ações de educação e sensibilização socioambiental e o endurecimento da punição para o descarte irregular de resíduos.

O programa instituído por Porto Alegre/RS tornou-se referência para o Grupo de Trabalho de Gestão Integrada e Sustentável dos Resíduos Sólidos em Cidades da América Latina e Caribe, do Programa de Gestão Urbana das Organizações das Nações Unidas (ONU). E o sistema de reciclagem do município recebeu o Prêmio Coleta Seletiva, do Compromisso Empresarial para a Reciclagem (Cempre)⁴⁸.

Apesar da criação dos encargos adicionais relacionados às taxas de coleta de lixo para fomento da coleta seletiva ser uma possibilidade, o programa fiscal e o de gestão dos resíduos nos municípios não estão integrados na maioria dos municípios que possuem uma política de gestão de resíduos com coleta

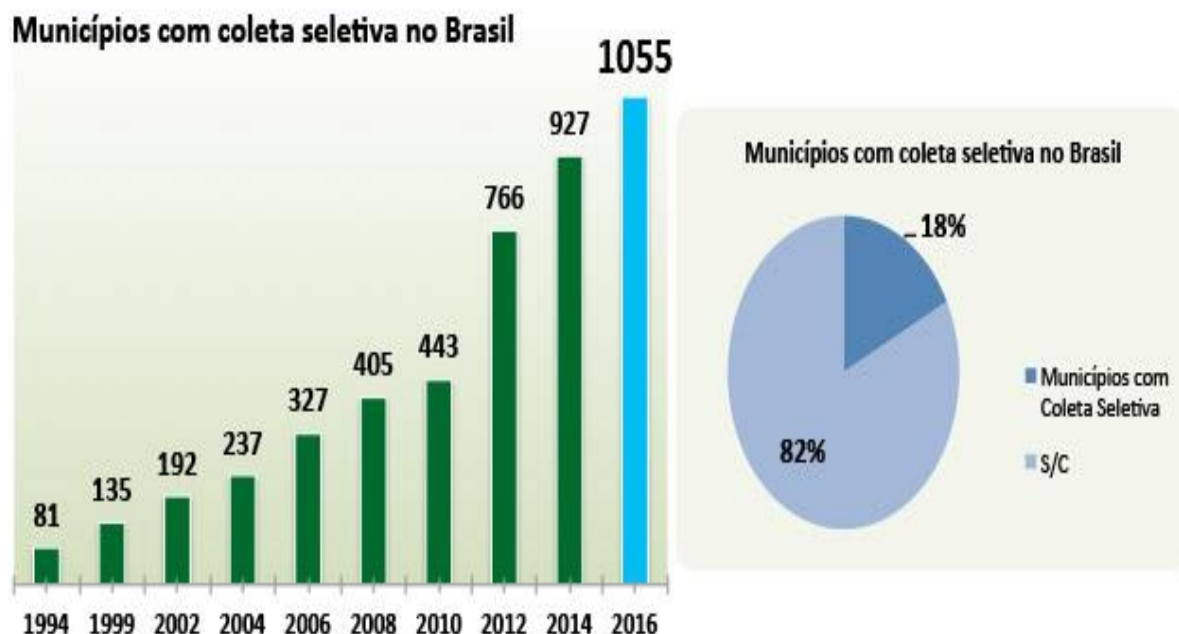
⁴⁶ Disponível em: <<http://www.santos.sp.gov.br/?q=content/recicla-santos-nova-lei-disciplina-o-gerenciamento-do-lixo-e-da-coleta>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

⁴⁷ Disponível em: <http://proweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/dmlu/usu_doc/728novocodigo.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2018.

⁴⁸ Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/residuos-solidos/realidade-brasileira-na-pratica-a-historia-e-outra/de-onde-tirar-recursos-para-pagar-a-limpeza-publica>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

seletiva. Em pesquisa nacional, cerca de 18% dos municípios brasileiros operam programas de coleta seletiva⁴⁹, como pode ser visto na Figura 2:

⁴⁹ Disponível em: <<http://cempre.org.br/ciclossoft/id/8>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

Figura 2 – Coleta seletiva no Brasil

Fonte: Cempre (2016).

A quantidade de municípios que custeia o serviço de coleta de lixo por meio de taxa é muito maior do que aqueles que instituem uma política de gestão sustentável desses resíduos. Os municípios que efetivamente têm uma política de coleta seletiva nem sempre adequam a sua legislação tributária para que o agente poluidor internalize parte do custo dessa política ambiental, isto é, não se exige diferenciação tarifária daqueles que separam ou não os resíduos que produzem.

A sanção aplicada para comportamentos que não se adequem à gestão sustentável dos resíduos vem como uma forma de suplementar a taxa de remoção de lixo cobrada pelo município, calculada de forma proporcional à quantidade estimada de resíduo não reciclável produzido. Aqui se demonstra a tributação verde incorporada na taxa.

A proposta dessa tributação verde visa propiciar cidades mais sustentáveis, por meio do aumento nos índices de reciclagem, redução na quantidade de resíduos destinados ao aterro, geração de novas oportunidades de negócios e fortalecimento das cooperativas, ONGs e associações de catadores.

2.2 Ecotributos efetivados na destinação de suas receitas às políticas ambientais

Além do imposto pigouviano, fundado no princípio do poluidor-pagador, em outra proposta de tributação verde, a arrecadação tributária poderia tornar-se, em parte, recurso na implementação de políticas públicas para sustentabilidade, desde que incorporado o permissivo legal-constitucional para essa hipótese no ordenamento jurídico interno de cada país, como acontece com o modelo constitucional brasileiro.

A tributação verde, nesse caso, além de transferir o custo ambiental da atividade poluente, estabeleceria um destino à receita tributária arrecadada com aquela atividade econômica, de forma a compensar ou minimizar o dano ou o impacto causado ao meio ambiente.

Aqui se vislumbra, tal como o imposto pigouviano, o caráter extrafiscal do tributo, com finalidade ambiental, pois as receitas tributárias não constituirão mera parte do orçamento para andamento da máquina estatal, mas verdadeira destinação à finalidade que extrapola a função fiscal: o fim socioambiental.

Como já identificado no item anterior, defendemos que a reversão de receita tributária para fins ambientais também é expressão da extrafiscalidade, porquanto, sua última finalidade é a proteção do meio ambiente, por meio de investimentos em medidas compensatórias, e não o mero sustento da máquina estatal.

Apontamos, de outro lado, a posição de quem entenda que a extrafiscalidade do tributo ambiental está relacionada à busca de uma mudança de comportamento através de estímulos ou desestímulos, e não à restituição dos gastos públicos diretos com preservação ambiental (SOARES, 2005).

O Sistema Tributário Nacional brasileiro prevê uma série de princípios limitadores de competência tributária, mas não impede a determinação, por parte do legislador, da utilização das receitas tributárias para políticas ambientais, ainda mais porque um dos princípios que pautam a ordem econômica brasileira se consubstancia na defesa do meio ambiente.⁵⁰

⁵⁰ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

Contudo, em relação aos impostos, como são espécie tributária classificada como não vinculada, não poderiam instituir essa sistemática de destinação específica das receitas para determinada finalidade ambiental, a menos que houvesse permissivo expresso na Constituição.

A classificação dos impostos como tributos não vinculados possui dois olhares: sua exigência não está atrelada a nenhuma atuação estatal específica ao contribuinte, e o produto de sua arrecadação não está afetado a nenhuma despesa estatal. Para Costa (2012, p. 127), a não vinculação dos impostos se extrai de sua própria definição legal, no artigo 16 do CTN/1966, bem como do teor constitucional:

Os impostos são tributos não vinculados a uma atuação estatal. É o que se extrai da conjugação dos arts. 145, I, 153, 155 e 156, CR que, ao repartirem as competências tributárias, preveem situações fáticas que não contêm nenhuma conduta do Poder Público. Portanto, basta que o sujeito passivo realize qualquer das situações previstas em lei para que a pessoa política competente esteja autorizada a exigir o imposto correspondente, não se impondo contraprestação direta ao sujeito passivo. (...) Outrossim, são importantes do ponto de vista da arrecadação, porquanto sua receita está, como regra, desafetada de determinada receita, a teor do art. 167, IV, CR.

A última hipótese impediria a destinação da receita de impostos ao custeio de despesa específica de reparação ou preservação ambiental, uma vez que o artigo 167 da CRFB/1988 contempla o princípio da não afetação da receita de impostos a órgãos, fundo ou receita, ressalvadas as hipóteses permitidas pela própria Constituição.

Sobre a não afetação das receitas tributárias advindas de impostos, Torres (2000, p.106-107) explica:

O princípio da não-afetação tem por enunciado a vedação, dirigida ao legislador, de vincular a receita pública a certas despesas. Aparece explicitamente no art. 167, item IV(...) O princípio da não-afetação restringe-se aos impostos, ao contrário do que ocorria no regime de 1967/69, quando abrangia todos os tributos; está permitida, portanto, a vinculação da receita de taxas a órgãos ou fundos, com o que se volta a antigas práticas financeiras, que tanto mal fizeram à administração pública.

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

A única forma de se coadunar a destinação das receitas de impostos ao custeio de finalidades ambientais seria com o permissivo constitucional nos artigos que tratam da repartição obrigatória das receitas tributárias, criando a possibilidade do detentor da competência tributária legislar especificando esse fim. Trataremos dessa possibilidade quando da análise do ICMS ecológico.

Dois importantes exemplos dessa destinação de receita tributária para fins ambientais implementados no Brasil corresponde à CIDE-combustíveis⁵¹ e ao ICMS⁵² ecológico. Ambos são considerados expressões da tributação verde implementada pela destinação da receita fiscal. Propõe-se, ainda, a criação de legislação municipal acerca da Contribuição de Iluminação Pública (COSIP), para que parte de sua receita seja utilizada na implementação de iluminação sustentável nas cidades, hoje inexistente na legislação local brasileira.

2.2.1 CIDE-combustíveis

Como uma das principais fontes energéticas, o petróleo e o gás vêm sendo foco de ações governamentais dos Estados soberanos, inclusive nas relações internacionais. O progresso tecnológico e a ampliação das necessidades humanas fazem dessa fonte de energia alvo de profundas reflexões, especialmente diante do enfoque da sua escassez e esgotabilidade.

Considerando que o petróleo, o gás e seus derivados poderiam ser identificados como bases imponíveis de arrecadação, o constituinte preferiu incluir parâmetros específicos para a tributação desses bens na própria Constituição. Assim, conferiu à União Federal competência para instituir e arrecadar Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre a importação e comercialização de petróleo, gás natural e seus derivados, chamada CIDE-combustíveis.

A autorização constitucional para instituição da CIDE-combustíveis, na visão de Costa (2009, p. 134), legitima-se quando se tratar de intervenção em sentido estrito, ou seja, “a contribuição interventiva somente poderá ser exigida daqueles que explorarem, sob regime de direito privado, a atividade econômica objeto da regulação estatal”.

⁵¹ Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

⁵² Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e serviços de comunicação.

Essa contribuição, referida no artigo 149 e prevista no artigo 177, § 4º, da Constituição Federal de 1988, e regulamentada na Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, tem como hipótese de incidência a importação e a comercialização de petróleo, gás natural e seus derivados, incidindo também sobre álcool etílico combustível.

São contribuintes do referido tributo qualquer pessoa, física ou jurídica, que importe ou comercialize derivados combustíveis de petróleo, gás ou álcool etílico, tais como gasolinas, diesel, querosenes e suas correntes, óleos combustíveis (*fuel-oil*) gás liquefeito de petróleo (gás natural e de nafta) e álcool etílico combustível.

Entremeando a função extrafiscal do tributo com as bases tributárias relativas à atividade petrolífera, é perfeitamente possível estabelecer entre elas um nexo causal.

A proposta de se tributar a importação, produção e comercialização do petróleo e gás pode se revestir da função reguladora de preços e de mercado, quando se eleva ou se diminui as alíquotas incidentes, ou, ainda, ter a intenção de equilibrar as diferenças regionais financeiras ocorridas também por conta de maior ou menor atividade ligada ao petróleo e gás, quando se reverte parte das receitas arrecadadas para fomentar o desenvolvimento local ou compensar os impactos ambientais por ela ocasionados.

Na ressalva de Alexandre (2016, p. 62), entende-se que a extrafiscalidade que se opera na CIDE-combustíveis difere dos exemplos tradicionais de tributação extrafiscal, em que se aumenta ou se diminui a carga tributária conforme a prática que se quer estimular ou coibir. Nela, “a intervenção ocorre pela destinação do produto da arrecadação a uma determinada atividade, que, justamente, por conta desse ‘reforço orçamentário’, tem-se por incentivada”.

A autorização constitucional para a instituição da CIDE-combustíveis, na visão de Costa (2009, p.134), legitima-se quando se tratar de intervenção em sentido estrito, ou seja, “a contribuição interventiva somente poderá ser exigida daqueles que explorarem, sob regime de direito privado, a atividade econômica objeto da regulação estatal”.

Internamente, a regulamentação da questão do petróleo e gás ganha mais uma feição: a necessidade de se ajustar o acesso da população às condições

mínimas e adequadas de vida ao fornecimento de meio energético suficiente, de forma sustentável.

Nesse enfoque, vislumbrando a tributação do petróleo e gás também com caráter extrafiscal, poder-se-ia ponderar em que medida o Estado conseguiria utilizar a tributação como mecanismo estimulador da justiça social e do equilíbrio ambiental.

A CIDE-combustíveis tem, na previsão constitucional, mais de um mecanismo que pode servir como forma de compensação ambiental. Concernente à destinação de seus recursos, tem como um dos fins expressos na Constituição brasileira de 1988 o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, assim disposto no art. 177 § 4º, II, b.

No entender de Costa (2009, p. 137), essa finalidade ambiental para a CIDE poderia ser extraída da própria Constituição, nos princípios aplicáveis à ordem econômica:

Vê-se que a própria emenda já estabelece as finalidades qualificadoras dessa contribuição interventiva, embora, tecnicamente, não fosse imperioso fazê-lo, bastando que a respectiva lei instituidora o fizesse. Assim agindo, o Poder Constituinte Derivado, evidentemente, eliminou qualquer possibilidade de eleição, pelo legislador ordinário, das finalidades a serem atendidas por meio desse instrumento fiscal. Importante atentar se esses objetivos afinam-se com os princípios gerais norteadores da atividade econômica, arrolados no artigo 170, CR. A nosso ver, a resposta é afirmativa, especialmente em razão dos princípios da defesa do consumidor e da defesa do meio ambiente (art. 170, V e VI).

Esse financiamento pode ser visto, na prática, através da regulamentação da Lei nº 10.336/2001, que, a partir da alteração introduzida pela Lei nº 10.636/2002, em seu artigo 4º, possibilitou o investimento de recursos da CIDE-combustíveis em projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e gás, cujos recursos passam a ser administrados pelo Ministério do Meio Ambiente. Pela disposição da norma, tais projetos abrangerão:

- I – o monitoramento, controle e fiscalização de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras;
- II – o desenvolvimento de planos de contingência locais e regionais para situações de emergência;
- III – o desenvolvimento de estudos de avaliação e diagnóstico e de ações de educação ambiental em áreas ecologicamente sensíveis ou passíveis de impacto ambiental;

IV – o apoio ao desenvolvimento de instrumentos de planejamento e proteção de unidades de conservação costeiras, marinhas e de águas interiores;

V – o fomento a projetos voltados para a preservação, revitalização e recuperação ambiental em áreas degradadas pelas atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados;

VI – o fomento a projetos voltados à gestão, preservação e recuperação das florestas e dos recursos genéticos em áreas de influência de atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados.

VII - o fomento a projetos voltados à produção de biocombustíveis, com foco na redução dos poluentes relacionados com a indústria de petróleo, gás natural e seus derivados.

Com relação ao último item, este foi incluído pela Lei nº 11.097, de 2005.

Assim, dentre todas as outras vinculações a que se prende a CIDE-combustíveis, a proteção do meio ambiente demonstra que a poluição causada pela utilização de combustíveis caracteriza uma atuação negativa, que precisa ser sanada pelo Estado. Diante disso, a Constituição de 1988, preocupada com um problema ambiental, tendente a expandir-se, integrou em seu texto princípios impositivos para que, até mesmo a ordem tributária tivesse sua participação na proteção do meio ambiente.

Com o advento da Lei nº 10.636/2003, que delibera sobre a destinação dos recursos arrecadados pela CIDE-combustíveis, criou-se o instrumento que estava faltando para a efetividade do texto constitucional. Ou seja, a partir daí, surgiram inúmeros projetos sociais relacionados com o meio ambiente, incluindo estudos, campanhas preventivas e de reparação.

Verificamos, *in casu*, que recursos da CIDE-combustíveis poderão ser utilizados para o fomento de projetos voltados à produção de biocombustíveis, com foco na redução dos poluentes.

No que diz respeito à sua incidência, é possível identificar outro aspecto da função extrafiscal, quando o texto constitucional (art. 177, §4º, I, a, CF/1988) autoriza expressamente a diferenciação de alíquotas em função do produto ou uso. A opção político-legislativa poderia amparar-se nesse permissivo para favorecer atitudes sustentáveis na utilização do petróleo e gás ou privilegiar a utilização de energias renováveis que também são tributadas, como o álcool.

2.2.2 ICMS ecológico

Ainda sob o aspecto da reversão de receitas para fins ambientais, como a política da tributação verde, identifica-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), previsto no artigo 155, II, §2º a §5ª, da CRFB/1988, assim conhecido, ou ICMS ecológico, de competência estadual.

O ICMS ecológico não se trata de espécie tributária com incidência diversa do ICMS na circulação de mercadorias, mas de uma sistemática diferenciada de afetação das receitas provenientes desse imposto, como esclarecem Scaff e Tupiassu (2004, p 171):

Conforme ficou conhecido este critério de repartição, buscando a divulgação e popularização do termo, embora reconheçamos que é utilizado com certa impropriedade, uma vez que não se trata exatamente de enquadrar a própria figura tributária (ICMS) na questão ambiental, e sim os recursos financeiros dela provenientes através de um mecanismo de federalismo fiscal.

Apesar de não se permitir a vinculação das receitas de impostos, como já tratado anteriormente, determina-se, no texto constitucional, a destinação de parte⁵³ das receitas do ICMS arrecadado pelos Estados, aos municípios, de forma diferenciada, conforme os critérios definidos pelo parágrafo único do artigo 158 da CRFB/1988. Por esses critérios, os municípios com maior atividade econômica receberiam maior repasse. Porém, uma parcela desse repasse obrigatório pode ter seu critério definido pela legislação estadual, como bem explicam Scaff e Tupiassu (2004, p. 168):

No entanto, deixa o constituinte originário a cargo dos Estados a definição dos critérios de repasse de cerca de ¼ do valor cabível aos municípios. Tal faculdade permite uma interferência direta da administração estadual no processo de desenvolvimento municipal, tendo em vista que os critérios de repasse de verbas influem fundamentalmente sobre as políticas públicas adotadas, podendo, se bem planejados, constituir-se em um amplo fator de indução econômica.

⁵³ Conforme artigo 158 da CRFB/1988, é obrigatório o repasse de 25% das receitas de ICMS arrecadadas pelo Estado aos municípios.

Se o critério para a destinação da receita do ICMS aos municípios seguir apenas o parâmetro constitucional, qual seja, a maior atividade econômica de produção, não vislumbraríamos uma política fiscal que se coadunasse com a política ambiental, uma vez que tais municípios seriam premiados com maior verba, praticando políticas apenas desenvolvimentistas, sem o arcabouço da sustentabilidade.

Entretanto, se o Estado, no exercício da sua competência tributária constitucionalmente deferida, instituísse na legislação do ICMS uma forma diferenciada da destinação da parcela de $\frac{1}{4}$ aos municípios, utilizando como critério o grau de políticas de gestão e preservação ambiental por eles implementadas, seria um fomento à atividade municipal para o desenvolvimento sustentável.

Para Scaff e Tupiassu (2004, p. 169-170), a inclusão do critério que estabelece o ICMS ecológico na legislação estadual faz-se necessária para se adequar a política fiscal à ambiental, como determina a Constituição:

Na realidade atual, entretanto, os municípios mais populosos ou que mais geram circulação de mercadorias são os que têm, em seu território, mais condições de desenvolver atividades economicamente produtivas, que culminam, no mais das vezes, em externalidades negativas através do desenvolvimento de uma estrutura predatória em relação aos bens ambientais.

Esta lógica necessariamente deve ser alterada, pois não dá conta da dinâmica da realidade e, principalmente, não se conforma com a proteção constitucional conferida ao meio ambiente, tampouco com o instrumento principiológico do poluidor-pagador.

O ICMS ecológico é um instrumento que permite aos municípios receberem parcelas maiores (das que já possuem por direito) das receitas recebidas pelo Estado, a título de ICMS, em virtude da adoção de determinadas regras ambientais estabelecidas em lei estadual.

No âmbito estadual, temos o ICMS ecológico, cuja destinação de suas receitas – conforme determinação da legislação estadual – pode variar em cada município, conforme a adoção de políticas públicas que privilegiem o desenvolvimento social e a preservação ambiental, observadas as limitações constitucionais relativas à repartição das receitas tributárias⁵⁴.

⁵⁴ Sobre repartição das receitas tributárias constitucionalmente definidas, vide art.157 a 162, CRFB/1988.

Segundo Azevedo (2007), esse imposto, conhecido como ICMS ecológico, poderia induzir condutas desejadas pelo poder público, especialmente no que tornasse viável o desenvolvimento sustentável. Segue afirmando:

No caso do ICMS Ecológico, ao adotar como critério de distribuição aos municípios parâmetros sociais e ambientais, ocorre maior destinação de parcela do que foi arrecadado com o ICMS aos municípios que estejam melhor adequados aos níveis de preservação ambiental e de melhoria na qualidade de vida (AZEVEDO, 2007, p. 55).

O que se verifica é o repasse das receitas do ICMS incidente sobre combustíveis e derivados aos municípios, por previsão da lei estadual, de forma assimétrica, proporcionalmente às ações que melhor viabilizem a preservação ambiental e a melhor qualidade de vida.

Nesse sentido, dentre os parâmetros considerados, pode-se destacar: saneamento básico, sistemas de tratamento ou disposição final de resíduos sólidos ou esgotos sanitários, conservação de nascentes, e existência de unidades de conservação, dentre outros. Com a adoção do ICMS ecológico, estados como Paraná, São Paulo e Minas Gerais apresentaram resultados significativos em relação à preservação ambiental (AZEVEDO, 2007, p. 55).

Os estados que contemplam em sua legislação estadual o ICMS ecológico são⁵⁵:

ACRE: No Estado do Acre, o percentual destinado ao ICMS Ecológico é de 5% do ICMS arrecadado pelo Estado. De acordo com o decreto regulamentador, de 2009, a implantação desse percentual será progressiva e anual (...)

AMAPÁ: A lei estabelece a destinação de 1,4% do ICMS arrecadado para composição do critério ambiental, considerando a existência de Unidades de Conservação como único fator para composição do Índice de Conservação Ambiental – IC, o que deve ser aprimorado com a reformulação que está por vir. (...)

CEARÁ: Ceará adotou o ICMS Socioambiental considerando, além de meio ambiente, educação e saúde entre os critérios de repasse. Na repartição, ficam 18% pelo Índice Municipal de Qualidade Educacional (IQE); 5% pelo Índice Municipal de Qualidade da Saúde (IQS); e 2% pelo Índice Municipal de Qualidade do Meio Ambiente (IQM). Nos 2% do IQM, estão presentes critérios que atualmente se

⁵⁵ Disponível em:
<http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=53&Itemid=60#up> . Acesso em: 20 jul. 2018.

resumem a existência, ou não, de Sistema Municipal de Gestão Integrada de Resíduos Sólidos Urbanos, devidamente licenciado. (...) GOIÁS: A lei que criou o ICMS Ecológico em Goiás beneficiará os municípios que abriguem em seus territórios unidades de conservação ambiental, ou que sejam diretamente por elas influenciados ou, ainda, aqueles que possuam mananciais de abastecimento público. Os municípios deverão providenciar o cadastro, na Secretaria de Estado de Meio Ambiente e dos Recursos Hídricos (Semarh), das unidades de conservação ambiental existentes em seus territórios. Serão considerados possuidores de mananciais aqueles municípios onde se situam bacias hidrográficas, no todo ou em parte, com mananciais que abasteçam municípios próximos também.(...)

MATO GROSSO: Através da Lei Complementar n.º 73, em 07 de dezembro de 2000, foi instituído o ICMS Ecológico no Estado de Mato Grosso, posteriormente, regulamentado através do Decreto Estadual n.º 2.758, em 16 de julho de 2001, e implementado a partir do ano fiscal de 2002, segundo critério quantitativo. Em 20 de janeiro de 2004, os critérios de cálculo para composição dos Índices de Participação dos Municípios no ICMS sofreram modificações através da Lei Complementar n.º 157. O artigo 2.º da referida lei redistribuiu valores, extinguiu e criou novos critérios de cálculo para composição dos Índices de Participação dos Municípios no ICMS. Nestas alterações o ICMS Ecológico sofreu uma modificação, sendo extinto o critério Saneamento Ambiental e mantido o critério Unidades de Conservação e Territórios Indígenas – UC/TI com os 5% originais.(...)

MATO GROSSO DO SUL: No Mato Grosso do Sul, os 25% do ICMS destinados aos municípios são compostos da seguinte maneira: 7% divididos igualitariamente entre todos os municípios; 5% em função da extensão territorial do município; 5% em virtude do número de eleitores; 3% conforme o índice resultante do percentual da receita própria e, por fim, 5% o critério ambiental, a ser dividido entre os municípios que tenham parte de seu território integrando terras indígenas homologadas, unidade de conservação da natureza devidamente inscrita no Cadastro Estadual de Unidades de Conservação e, ainda, aos que possuam plano de gestão, sistema de coleta seletiva e disposição final de resíduos sólidos, devendo esta última, ser devidamente licenciada.(...)

MINAS GERAIS: a lei n.º 12.040/95, também conhecida como Lei Robin Hood, que definiu os critérios de distribuição do ICMS, tinha por objetivos primordiais reduzir as diferenças econômicas e sociais entre os municípios e incentivar a aplicação de recursos na área social. Dentre os critérios estabelecidos, encontram-se: educação, área cultivada, patrimônio cultural, produção de alimentos, saúde, meio ambiente, entre outros. Em 2000, foi revogada pela lei n.º 13.803/00, atualmente em vigor e aprimorada pela recente lei n.º 18.030/09.

PARAÍBA: Em 21 de dezembro de 2011 foi publicada a lei n.º 9.600 que instituiu o ICMS Ecológico no Estado da Paraíba. A lei prevê a destinação de 5% do ICMS arrecadado pelo estado para os municípios que abrigarem, na totalidade ou em parte de seu território, uma ou mais unidades de conservação públicas e/ou privadas, instituídas nos âmbitos municipal, estadual e federal, considerados os critérios de qualidade a serem definidos e aferidos

pela Superintendência de Administração do Meio Ambiente (SUDEMA), o órgão estadual responsável pela gestão ambiental, e 5% destinados aos Municípios que promovam o tratamento de, pelo menos, 50% do volume de lixo domiciliar coletado, proveniente de seu perímetro urbano, podendo esses recursos serem repassados cumulativamente. (...)

PARANÁ: O pioneirismo do Paraná fez com que as experiências práticas repercutissem em seu ordenamento jurídico, tornando-o o mais detalhado sistema legal de critérios para repasse do $\frac{1}{4}$ constitucional do ICMS aos municípios. O sistema de funcionamento do ICMS Ecológico no Paraná está baseado em dois critérios: áreas protegidas e mananciais de abastecimento, possuindo cada um 2,5%, inteirando os 5% do critério ecológico presente na lei. Os restantes 20% que complementam o total que o estado pode dispor está dividido entre: 8% para produção agropecuária, 6% para número de habitantes na zona rural, 2% segundo a área territorial do município, 2% como fator de distribuição igualitária e 2% considerado o número de propriedades rurais.

PERNAMBUCO: Do $\frac{1}{4}$ do ICMS que o estado pode dispor segundo seus critérios (conforme reza o artigo 158 da Constituição), atualmente o ICMS Socioambiental (intitulado assim neste estado, segundo leis citadas nesta página) corresponde a 8%, sendo os 17% complementares distribuídos com base na participação relativa de cada município. O critério ambiental corresponde a 1% em relação às Unidades de Conservação existentes no município, considerando a área da Unidade de Conservação, a área do município, a categoria de manejo e o grau de conservação do ecossistema protegido, e 2% a serem distribuídos aos municípios que possuam sistemas de tratamento ou de destinação final de Resíduos Sólidos, mediante Unidade de Compostagem ou de Aterro Sanitário, respectivamente. (...)

PIAUÍ: A recente lei aprovada pelo Estado do Piauí cria a figura do Selo Ambiental, condicionando a participação dos municípios no ICMS Ecológico ao recebimento do referido selo. Os municípios podem receber o Selo Ambiental em três categorias: A, B ou C. A classificação ocorrerá de acordo com o número de itens atendidos num rol total de nove requisitos, a exemplo de gestão de resíduos, proteção de mananciais, redução do desmatamento, identificação e minimização de fontes de poluição, disposições legais sobre Unidades de Conservação da Natureza e política municipal de meio ambiente. (...)

RIO DE JANEIRO: No Rio de Janeiro, o critério ecológico é um dos seis índices considerados para o cálculo do repasse e representará, em futuro breve, 2,5% do valor a ser distribuído aos municípios. O percentual aumentará gradativamente: 1% em 2009; 1,8% em 2010; e, finalmente, 2,5% no exercício fiscal de 2011 em diante. (...)

RIO GRANDE DO SUL: No Rio Grande do Sul, o critério ambiental de repasse tem por base o tamanho das áreas das unidades de conservação contidas no município em hectares (transformados em quilômetros quadrados, multiplicado pelo fator de conservação da área, multiplicado por três e acrescido a área territorial do município) e o percentual do ICMS destinado às Unidades de Conservação da Natureza é de 7% (...)

RONDÔNIA: O ICMS Ecológico foi instituído pela Lei Complementar n.º 147, de 15 de janeiro de 1996, regulamentado pelo Decreto n.º

9.787, de 20 de dezembro de 2001, que, por sua vez, foi revogado pelo artigo 26 do Decreto n.º 11.908, de 12 de dezembro de 2005. Os percentuais relativos ao critério ambiental são proporcionais à ocupação territorial dos municípios com unidades de conservação, considerando a relação entre a área total, em quilômetros quadrados, das unidades de conservação do município e a área total das unidades de conservação do estado no ano imediatamente anterior ao da apuração dos índices. A legislação rondoniense prevê ainda a aplicação de redutores nos cálculos dos percentuais de participação dos municípios em função da comprovação de invasões ou explorações ilegais, repartindo-se o montante reduzido entre aqueles municípios cujas Unidades de Conservação venham sendo geridas e preservadas. (...)

SÃO PAULO: São Paulo foi o segundo estado brasileiro a considerar o mecanismo do ICMS Ecológico em seu repertório legal e o fez de modo a destinar 0,5% em função de espaços territoriais especialmente protegidos existentes nos municípios. (...)

TOCANTINS: O ICMS Ecológico no Tocantins destina 13% do total arrecadado com o ICMS no estado para premiar os municípios segundo critérios quantitativos e qualitativos. (...)

Note-se que a política fiscal estadual que institui o ICMS ecológico constitui um importante instrumento de tributação verde, pautada no repasse de receitas tributárias, numa tentativa econômica de mudar a gestão municipal para que se implementem ações de preservação ambiental e qualidade de vida à população local.

O que se verifica na prática do ICMS ecológico é um duplo benefício, isto é, a utilização da receita diferenciada é percebida pelos municípios na compensação ambiental de possíveis impactos gerados pela atividade econômica local, amparando-se no princípio do poluidor-pagador, e, ainda, há uma mudança no paradigma de tomada de decisão pelos gestores municipais, que optam por políticas de menor impacto ambiental e mais sustentáveis, adequando-se ao princípio da prevenção.

2.2.3 Contribuição de iluminação pública

As contribuições, em geral, caracterizam-se por ter uma finalidade definida no texto constitucional. Assim, segundo o artigo 149 da Constituição Federal, podem ser criadas contribuições que visem à intervenção no domínio econômico, a seguridade social ou os interesses de categorias profissionais ou econômicas.

A Resolução Normativa nº 414/2010 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) determinou a competência dos municípios para gestão e administração da iluminação pública, devendo as prefeituras assumirem os ativos da iluminação pública.

Antes da publicação da citada resolução da ANEEL, já havia municípios responsáveis pela sua iluminação pública e, para poder arcar com o custeio da prestação desse serviço, leis municipais foram criadas a fim de instituir tributos diversos.

Após a Emenda Constitucional nº 39/2002, que incluiu no texto constitucional o artigo 149-A, passou a existir uma outra finalidade, abarcada pela CRFB/1988, para as contribuições: o custeio da iluminação pública. E, com isso, foi possibilitada a criação de uma contribuição que atendesse a essa finalidade.

O STF⁵⁶ assentou a classificação desse tributo como uma contribuição *sui generis*:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III - Tributo de caráter

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 573.675. Repercussão Geral. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Pleno. Data de julgamento: 25-03-2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28573675%2ENUMER%2E+OU+573675%2EACMS%2E%29+%28%28RICARDO+LEWANDOWSKI%29%2ENORL%2E+OU+%28RICARDO+LEWANDOWSKI%29%2ENORV%2E+OU+%28RICARDO+LEWANDOWSKI%29%2ENORA%2E+OU+%28RICARDO+LEWANDOWSKI%29%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lmybv5u>> Acesso em: 26 maio 2015.

sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V - Recurso extraordinário conhecido e improvido.

No tocante à contribuição de iluminação pública, cumpre notar que é difícil definir sua finalidade como fiscal ou extrafiscal. Poderia falar-se em fiscal, uma vez que visa arrecadar receita para custear despesas com a iluminação pública. Contudo, defendemos que seja dada uma finalidade extrafiscal à referida contribuição.

A ideia é questionar se os municípios e o Distrito Federal não poderiam e deveriam, diante da indisponibilidade do direito ao meio ambiente sadio, utilizar parcela da arrecadação tributária para implementar fontes renováveis e alternativas de geração de energia nas cidades.

Com efeito, a iluminação de vias públicas é um serviço público de caráter essencial, bem como é de interesse local, já que cada cidade deve oferecer uma iluminação adequada para as vias e logradouros públicos de acordo com as características da localidade. Logo, nada mais lógico do que estabelecer a competência dos municípios e do Distrito Federal.

Assim, a publicação da Resolução Normativa nº 414/2010 da ANEEL assentou a responsabilidade dos municípios na prestação do serviço de iluminação pública, determinando que as prefeituras assumissem os ativos referentes ao serviço.

Para o exercício de tal competência, a contribuição de iluminação pública tem sua receita integralmente vinculada ao custeio do serviço público de iluminação. Desse modo, todo o montante arrecadado pelos municípios ou pelo Distrito Federal será revertido para esse serviço.

Tomando por análise o exemplo do município de São Paulo, a Lei nº 13.479/2002 instituiu a contribuição de iluminação para fins de custeio de tal serviço, qual seja, a iluminação de vias, logradouros e bens públicos, conforme artigo 1º, *caput*.

O parágrafo único do citado artigo dispõe sobre os elementos desse custeio, sendo eles: instalação, manutenção, melhoramento, expansão e demais atividades correlatas da rede de iluminação pública. Como se vê, a lei não restringiu

o uso da receita tributária para mero custeio do serviço de energia elétrica – que, muitas vezes, é realizado por empresas concessionárias de serviços públicos –, que corresponderia tão somente à instalação e manutenção. No entanto, a lei elencou o melhoramento e a expansão da rede de iluminação.

Diante da expressão “melhoramento”, poderíamos vislumbrar a aplicação de tal contribuição para o bem comum – bem do meio ambiente e consequente bem-estar social – com a implementação de fontes de energia sustentáveis no serviço público custeado pela receita obtida com a contribuição.

No município de Santos/SP, a contribuição de iluminação pública foi instituída por meio da Lei Complementar nº 816/2013, que estipula que a arrecadação oriunda da contribuição servirá para o custeio, instalação, manutenção, expansão e modernização da rede de iluminação de vias e logradouros públicos, bem como para custos decorrentes de iluminação utilizada em eventos públicos (art. 1º, §1º).

Verifique-se que o serviço de iluminação pública só é possível por meio da geração e distribuição de energia elétrica, independentemente da fonte de obtenção dessa energia. Tendo em vista a essencialidade do serviço de energia elétrica, bem como a sua necessidade nas diversas formas em que é utilizada – seja para a iluminação de vias públicas ou para o abastecimento elétrico de residências – não é de extrema importância que se busque um método sustentável para sua obtenção?

O que se constata é a inoperância atual dos entes políticos locais numa política pública nesse sentido, mas se vislumbra a existência de todo o suporte normativo-jurídico para tal implementação de energia limpa nas cidades, especialmente sob o aspecto da iluminação pública.

A natureza inesgotável das fontes alternativas, como a solar e a eólica, o impacto ambiental reduzido em relação às demais e o enorme potencial de nosso país para a geração de energia por meio de fontes renováveis e limpas encontram o ótimo da questão da sustentabilidade energética.

Verifica-se que é possível ao legislador determinar que a arrecadação desse tributo deve servir tanto ao custeio e à manutenção quanto à modernização do serviço de iluminação. O grande desafio da política tributária ambiental é fomentar políticas públicas de modo a trazer resultados positivos para a coletividade, garantindo direitos fundamentais.

No mais, poderia também a política fiscal da contribuição de iluminação pública fomentar ações para a implementação de energias sustentáveis em moradias, órgãos públicos e atrações turísticas. Identificamos alguns projetos de energias alternativas sem qualquer fomento por parte da tributação aqui estudada.

O projeto Cidade Inteligente Búzios, com início em 2011, visa o consumo eficiente de energia elétrica na cidade de Búzios/RJ. O projeto é de iniciativa da distribuidora de energia elétrica Ampla Energia S.A., mas recebe recursos do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento da Agência Nacional de Energia Elétrica. Por meio dele, já foram realizadas as seguintes ações: instalação de lâmpadas de LED na iluminação pública, criação de protótipos de chuveiros de praia movidos à energia solar e criação do Programa Sustentável de Troca de Resíduos por Bônus de Energia.

Outro exemplo no Estado do Rio de Janeiro de uso de energias renováveis é o da Biblioteca Pública do Estado do Rio de Janeiro (BPE/RJ), que, a partir de 2013, passou a contar com uma pequena usina para geração de energia solar. A iniciativa faz parte do Programa Rio Capital da Energia, e só foi possível concredizá-la devido à parceria com a concessionária de energia elétrica Light. Segundo noticiado⁵⁷, o uso de energia solar já reduziu em 30% o valor cobrado na fatura de energia elétrica.

Por sua vez, na cidade de Berlim, na Alemanha, a iniciativa Telhados Solares busca investidores privados para a instalação de painéis para a geração de energia solar nos telhados dos imóveis municipais. Iniciado em 2005, o projeto já contribuiu para a redução de “25% nas emissões de CO2 em relação aos níveis de 1990”, segundo informações do Cities Climate Leadership Group⁵⁸, fornecendo energia para escolas, hospitais e prédios do poder público. Em contrapartida, o investidor particular pode comercializar a energia excedente produzida.

Por fim, importa consignar que a geração de energia elétrica limpa e renovável alcança até atrações turísticas. Na França, a Torre Eiffel, desde janeiro de 2015, passou a funcionar exclusivamente com energia elétrica gerada a partir de fontes limpas e renováveis, como a energia solar e a eólica. A fim de atingir essa

⁵⁷ Disponível em: <http://planetasustentavel.abril.com.br/noticias/biblioteca-publica-rio-ganha-usina-energia-solar-738953.shtml?utm_source=redesabril_psustentavel&utm_medium=twitter&utm_campaign=redesabril_psustentavel>. Acesso em: 30 jun. 2018.

⁵⁸ Disponível em: <<http://www.c40.org/cities/berlin>> . Acesso em: 30 jun. 2018.

meta, foram instaladas duas turbinas eólicas no segundo nível do monumento, capazes de gerar 10.000 KW/hora de energia. O objetivo é reduzir em 25% os danos que a torre causa ao meio ambiente⁵⁹.

Ações desse tipo poderiam ser implementadas no Brasil, inclusive utilizando-se de benefícios tributários para atrair o investidor particular. Desse modo, a instalação de fontes alternativas para a geração de energia elétrica, em imóveis municipais, acarretaria um desconto ou uma isenção em algum tributo, preferencialmente, na contribuição de iluminação pública, uma vez que reduziria a “conta de luz” da administração pública.

⁵⁹ Disponível em: <<https://forbes.uol.com.br/lifestyle/2015/02/torre-eiffel-ganha-turbinas-de-energia-eolica-e-abastece-todo-o-primeiro-andar/>>. Acesso em: 30 jun. 2018.

3 TRIBUTOS AMBIENTAIS AMPARADOS NA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS E NO PRINCÍPIO DA PREVENÇÃO

O estudo das formas de tributação ambiental, enfrentado no capítulo anterior, permeava a noção de que o princípio do poluidor-pagador justificaria uma política fiscal em que o responsável pela atividade econômica impactante deveria arcar com o custo das externalidades sociais, por ele ocasionadas, através da majoração de alíquotas incidentes ou de adicional tarifário.

A crítica ali apresentada se pautava no fato de que é muito difícil ao governo mensurar o grau dessa majoração e definir o ótimo da fórmula que permita induzir a conduta ambientalmente desejada, sem inviabilizar por completo a produção e o consumo.

Se a tributação graduada pelo impacto ambiental for repassada de forma integral pelo produtor, e o consumidor não tiver opção de escolha a não ser o produto poluente majorado, isso inviabilizaria a sistemática produção-consumo mais sustentável e não acarretaria em qualquer mudança de comportamento, tornando-se falha a proposta do *pigouvian tax*.

Ainda, como a globalização tornou o comércio e a cadeia de produção mundiais, avaliamos que a instituição de impostos pigouvianos, por ocorrerem como expressão da legislação interna de um país, poderiam acarretar um prejuízo ao livre comércio internacional.

Na medida em que não há uma cooperação internacional na fixação de uma legislação tributária verde mais uniforme, os agentes privados que causam externalidades negativas na cadeia econômica poderiam fixar domicílio fiscal em países que não adiram a uma legislação tributária protetiva ao meio ambiente, com consequências péssimas tanto ao meio ambiente – que é uma questão transfronteiriça – quanto à concorrência.

Por essas considerações, este capítulo se propõe a apresentar a tributação ambiental amparada na concessão de incentivos para atividades ambientalmente desejáveis, ao avesso do princípio do poluidor-pagador, como forma da sistemática do protetor-recebedor.

Na tributação ambiental, a concessão de incentivos fiscais aos agentes que priorizam ações protetivas tutela interesses extrafiscais, cujo valor moral é superior e mais relevante ao da arrecadação (GOMES, 2000). Nessa situação, o

Estado compartilha com a sociedade o dever da preservação ambiental, como já estipula o direito constitucional quando define o meio ambiente como um direito difuso e um dever de todos.

Por seu turno, a tributação ambiental também pode ser implementada tomando-se por base o princípio da prevenção, igualmente consagrado nos documentos ambientais nacionais e internacionais. O princípio da prevenção denota o valor de se priorizar ações que evitem o dano ambiental ou, na impossibilidade de fazê-lo, que o minimizem.

No direito brasileiro, o princípio da prevenção aparece primeiramente no artigo 2º da Lei nº 6.938/1981, que rege a Política Nacional do Meio Ambiente:

Art. 2º. A política nacional do meio ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no país, condições ao desenvolvimento socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana.

A palavra preservação é indicativo claro da índole preventiva desse princípio normativo ambiental, igualmente consagrado em diversos incisos do artigo 225 da CRFB/1988.

No direito ambiental internacional, o princípio da prevenção pode ser identificado no Princípio 21 da Declaração de Estocolmo/72 e no Princípio 2 da Declaração do Rio de Janeiro/92:

Princípio 21

Em conformidade com a Carta das Nações Unidas e com os princípios de direito internacional, os Estados têm o direito soberano de explorar seus próprios recursos em aplicação de sua própria política ambiental e a obrigação de assegurar-se de que as atividades que se levem a cabo, dentro de sua jurisdição, ou sob seu controle, não prejudiquem o meio ambiente de outros Estados ou de zonas situadas fora de toda jurisdição nacional.

Princípio 2

Os Estados, de acordo com a Carta das Nações Unidas e com os princípios do direito internacional, têm o direito soberano de explorar seus próprios recursos segundo suas próprias políticas de meio ambiente e de desenvolvimento, e a responsabilidade de assegurar que atividades sob sua jurisdição ou seu controle não causem danos ao meio ambiente de outros Estados ou de áreas além dos limites da jurisdição nacional.

A reparação deve existir somente quando não seja possível preservar, ou seja, evitar o dano, pois “mais vale prevenir, porque, em muitos casos, depois de a poluição ou dano ambiental ocorrerem, é impossível a reconstituição natural da situação anterior, isto é, é impossível remover a poluição ou dano” (ARAGÃO, 1997 p. 20).

Constata-se, portanto, que a noção de prevenção está relacionada ao conhecimento antecipado dos danos que podem ser causados ao ambiente, em determinada situação, e à realização de providências para evitá-los.

Nesse sentido, o poder público deve agir para prevenir um risco, quando já conhecido, intervindo na atividade privada, tomando uma série de medidas que assegurem a preservação da natureza, como: estudos prévios de impacto ambiental; manejo ecológico; tombamento; liminares; definição de condições de explorações e instalações de indústrias; e estabelecimento de limite para emissões poluentes.

A política fiscal pode coadunar a legislação tributária com o princípio da prevenção, utilizando-se do caráter extrafiscal do tributo, para induzir condutas dos agentes privados na ordem econômica que causem menor externalidade ambiental, conduzindo assim ao ideário de justiça fiscal. Com a aplicação de incentivos fiscais às atividades que causem menor impacto ambiental ou externalidades positivas ao meio ambiente, poder-se-ia incrementar a produção, o serviço e o consumo de formas mais sustentáveis.

Para Scaff e Tupiassu (2004, p. 167-168), a função extrafiscal do tributo é fundamental para sua função reguladora e para o desenvolvimento sustentável:

Em face dessa realidade, não se pode excluir a relevância do Direito Tributário que, como parte do sistema, deve ter explorada sua finalidade social, ressaltando a função extrafiscal dos tributos, que podem ser amplamente utilizados em benefício dos interesses coletivos administrados pelo Estado. De fato, os tributos, em função de sua própria natureza, devem exercer uma finalidade eminentemente voltada ao bem comum, devendo ser otimizada sua utilização como instrumento de implementação das políticas de proteção ao meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável.

No sentido de que há a necessidade de uma reordenação do sistema tributário, com foco na sustentabilidade, realizada em conjunto pelo Estado e pela sociedade, Cavalcante (2012, p.103) explica como funcionaria a tributação ambiental para esse fim:

A tributação ambiental atua por meio dos diversos instrumentos econômicos, podendo produzir seus efeitos por intermédio dos tributos, incentivos e benefícios fiscais, isenções, obrigações acessórias, enfim, de todos os meios fiscais capazes de induzir condutas, restaurar danos ou redistribuir custos ambientais.

Em sentido contrário, Aragão (1997, p. 176) entende que a concessão de incentivos fiscais não é justa, pois, ao conceder benefícios, o Estado terá que equilibrar a perda de receita com a majoração de outros tributos, e o custo desse gravame passará a toda a sociedade pagadora de tributos, não mais se restringindo aos poluidores. E assevera que “os subsídios, para além de serem um instrumento injusto por fazer pagar quem não beneficia nem directa e nem indirectamente da actividade que é prejudicial para terceiros, são um instrumento ineficaz, tanto económica como ecologicamente”.

Ousamos discordar dessa posição, argumentando que os incentivos fiscais que eventualmente gerarem perda de receita poderão ser compensados com diminuição de despesas específicas em políticas públicas ambientais de reparação de danos aos impactos ambientais causados pelas atividades tributadas. Dessa forma, se a atividade econômica passa a ser mais sustentável, gera menor impacto, o que efetivamente reduz o custo ambiental e eventual despesa para mitigação do dano.

Em complemento, outro argumento que pode ser utilizado para referendar a tributação ambiental por meio de incentivos fiscais seria o equilíbrio dessa política com a política fiscal do *pigouvian tax*. Com essa proposta, a estratégia legislativa seria no sentido de se estabelecer uma tributação majorada para atividades mais poluentes e que vise diminuir ou mudar o comportamento na sua execução (*pigouvian tax*). Assim, com o aumento inicial da receita arrecadada, seria possível compensar eventuais perdas de receitas na concessão de incentivos fiscais para atividades sustentáveis ou menos impactantes (princípio do protetor-recebedor).

A implementação de ecotributos na forma de incentivos fiscais já é uma realidade no Brasil, inclusive dos governos subnacionais no exercício do federalismo fiscal, como se verifica com o IPTU verde⁶⁰ e IPVA verde. Por meio do IPTU verde, os municípios, em legislação própria, concedem desconto, no imposto de sua competência, para aqueles que implementarem nos imóveis urbanos tecnologias

⁶⁰ Imposto Predial Territorial Urbano.

sustentáveis (telhado verde, reuso de água, por exemplo). No caso do IPVA⁶¹ verde, os Estados subnacionais diminuem o valor da alíquota para os automóveis que possuam tecnologia de combustível menos poluente, como carros elétricos ou movidos a álcool.

No âmbito federal, a instituição de tributos verdes pela adaptação da legislação tributária federal à sistemática de incentivos fiscais gerou resultados positivos.

Em 1966, o Estado brasileiro concedeu a dedução fiscal dos valores gastos com reflorestamentos⁶², fomentando e ampliando tal comportamento nas propriedades privadas. Verificamos essa aplicação verde no imposto de renda, que, de acordo com sua regulamentação, estipulou que as importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil. Induzem-se, a partir de incentivos fiscais condizentes com o abatimento do imposto sobre a renda, comportamentos consistentes em promover o plantio de espécies da flora.

Ainda, outro exemplo é o Imposto Territorial Rural (ITR), instituído pela Lei nº 9.393/1996, que isenta de tributação as áreas do imóvel rural:

(...) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989 (...) (art. 10, § 1º, II, “a”, Lei 9.393/96).

(...) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na hipótese anterior (...) (art. 10, § 1º, II, “b”, Lei 9.393/96).

(...) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração (...) (art. 10, § 1º, II, “e”, Lei 9.393/96).

Da mesma forma, o IPI, cujo Decreto Federal nº 755, de 19 de fevereiro de 1993, reduziu as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados incidentes sobre veículos automotores movidos a etanol, os quais, notadamente, poluem menos do que os veículos movidos a combustíveis derivados de petróleo.

⁶¹ Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

⁶² Lei nº 5.106/1966.

A proposta deste capítulo é estudar quais tributos ambientais, estaduais e municipais, já foram implementados na modalidade de incentivos fiscais, e quais aqueles que poderiam ser redesenhados dessa forma, respeitando-se os aspectos constitucionais no exercício dessa competência tributária.

3.1 IPVA verde

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, previsto no artigo 155, inciso III e § 6º, da Constituição Federal:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
III - propriedade de veículos automotores;
§ 6º O imposto previsto no inciso III:
I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;
II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Pode ser considerado um tipo de imposto direto e seletivo. Impostos diretos são aqueles cobrados pelo Estado, arrecadados diretamente do contribuinte, sem qualquer tipo de intermediação; seletivos são aqueles que podem ter alíquotas diferenciadas com base no seu uso ou em sua essencialidade, nos termos do inciso II, § 6º, do artigo 155 da Constituição Federal.

Tal possibilidade surgiu com o advento da EC 42/2003, que introduziu o referido dispositivo. Nesse sentido, o IPVA pode ter tal característica a partir do momento em que a alíquota é diferenciada para veículos automotores que causem menores impactos ambientais.

Se considerarmos apenas a questão arrecadatória dessa incidência, poderíamos asseverar que o ente político tributante estaria exercendo a tributação no campo iminentemente fiscal, já que o aludido imposto tem importante função arrecadatória de financiamento dos cofres públicos estaduais e distrital. Porém, a partir do advento da referida EC 42/2003, em determinadas situações, passa a ter caráter extrafiscal.

Note-se que não se admite a graduação de alíquotas pelo valor do veículo, uma vez que, por ser imposto real, incidente sobre o bem, a progressividade

afrontaria a capacidade contributiva, na forma como foi concebida pela CRFB/1988 em seu art. 145, §1º:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nesse contexto, a jurisprudência do STF⁶³ vem admitindo a diferenciação de alíquotas, desde que os critérios não considerem a capacidade contributiva:

IPVA – ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. Não implica ofensa à Constituição Federal o estabelecimento de alíquotas diferenciadas conforme a destinação do veículo automotor. Precedentes [...]. (RE 424991 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 13/09/2011, DJe-198 DIVULG 13-10-2011 PUBLIC 14-10-2011 EMENT VOL- 02607-04 PP-00656).

Assim, o tributo, quando assume esse aspecto extrafiscal, passa a ser o instrumento econômico utilizado pelo Estado para a proteção e preservação ambiental. É o entendimento de Machado (2013, p. 383):

O IPVA, como é conhecido esse imposto, tem função predominantemente fiscal. Foi criado para melhorar a arrecadação dos Estados e Municípios. Tem, todavia, função extrafiscal, quando discrimina, por exemplo, em função do combustível utilizado.

Em contrapartida, se, diante de estudos de política ambiental, determinado estado-membro verificasse que a frota de carros movidos a diesel ou à gasolina (ação ambientalmente não desejada) é crescente, em detrimento da frota de carros bicomcombustíveis, que comportam combustível de fonte renovável (etanol), ou ainda de carros elétricos (menos poluentes), poderia, dentre outras medidas, instituir, por meio da legislação estadual, redução ou até isenção de IPVA para os proprietários de veículos dessa segunda hipótese.

⁶³ Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000180742&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

Para a OCDE (2017), a política de reforma fiscal ambiental deveria usar a tributação de forma graduada para tornar as atividades econômicas e sociais mais ou menos atrativas, de acordo com o seu custo ambiental. Cita como exemplo a tributação dos combustíveis derivados do petróleo e dos veículos que têm como força motriz os mesmos combustíveis, uma vez que o uso desses combustíveis contribui para o aquecimento global. E conclui que, em muitos países, essa forma de tributação ambiental é um incentivo às emissões de poluentes e doutros benefícios ambientais:

O aumento resultante no custo de dirigir um veículo é um incentivo para reduzir as emissões que poderiam ser alcançadas de várias maneiras, tanto no curto como no longo prazo:

- Dirija um veículo menor ou mais eficiente em termos de combustível.
- Dirigir um veículo que use uma fonte de energia com menor emissão, como um veículo híbrido-elétrico.
- Dirija menos, talvez pelo maior uso de alternativas de baixa ou nenhuma emissão, como transporte público, ciclismo, caminhada, morar perto do local de trabalho ou mudar hábitos para reduzir a necessidade de viajar (OCDE, 2017, p. 9).

O IPVA verde ainda é um instituto pouco utilizado no país. A tributação verde que mais se utiliza no Brasil para diminuir o impacto ambiental causado pelos veículos automotores é a tributação dos combustíveis pela CIDE e a reversão das receitas para mitigação do dano, como já vimos anteriormente.

Porém, se considerássemos que o IPVA é anual e seu valor pode refletir na decisão de compra de um novo carro pelo consumidor, passa a ser o imposto um importante instrumento da política fiscal ambiental em longo prazo. Essa regulamentação fomentaria a mudança de comportamento na escolha de veículos menos poluentes e, por conseguinte, na redução da emissão gases de efeito estufa (GEE).

Para Fridstrøm e Østli (2017 p. 6), não só a tributação sobre o combustível seria eficiente, mas o IPVA ou qualquer outro tributo sobre o veículo automotor também:

Economistas tipicamente argumentam que, desde que o veículo é usado e o combustível é queimado, em vez de quando o carro é comprado ou possuído, o imposto Pigouviano sobre combustível seria internamente apropriado e forneceria o incentivo certo, enquanto taxar o veículo seria equivocado. Alguns estudos, no

entanto, enfatizaram o maior potencial de redução de GEE dos incentivos fiscais para aquisição e propriedade de veículos.

No Brasil, a política de tributação do IPVA verde deve ser exercida pelo Estado como poder do federalismo fiscal. Conta atualmente com 11 estados que contemplam em sua legislação alguma política de incentivo ambiental no IPVA. Na visão de Melo e Oliveira Neto, 2015, p. 40-41:

Verifica-se que, dos 27 (vinte e sete) entes federativos secundários, 15 (quinze) não possuem qualquer regra de incentivo em relação ao IPVA. (...) Em contrapartida, 11 (onze) Estados possuem alguma regra de incentivo ambiental, sendo que a maioria deles, localizadas geograficamente em grande parte do Nordeste e no Rio Grande do Sul, concedem somente isenção sobre veículos elétricos, que, no Brasil, é uma realidade que ainda não chegou, pois não temos ainda uma produção de veículos elétricos em nível comercial com acessibilidade econômica para as pessoas. No Estado do Mato Grosso do Sul, há uma taxa diferenciada, com redução de 70% do IPVA para veículos acionados à eletricidade; já o Estado do Paraná, embora não estabeleça isenção ou redução para veículos elétricos, estipula taxa diferenciada de 1% para carros que utilizem Gás Natural Veicular (GNV); nos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, há um escalonamento da fiscalidade segundo o tipo de combustível utilizado.

O estado brasileiro pioneiro na implementação do instituto foi Minas Gerais. Em meados da década de 70, o IPVA havia se consolidado na legislação tributária do estado, por meio do art. 3º, inciso III, da Lei n.º 6.763/1975. Porém, somente em 1985, o IPVA foi instituído na legislação mineira, por meio da Lei n.º 9.119/1985. Desde tal regulamentação, as normas referentes ao imposto sofreram diversas alterações, a fim de se adequassem às finalidades que ditaram a sua instituição, especialmente no que diz respeito ao caráter extrafiscal do tributo.

Posteriormente, Lei n.º 12.735/1997, em seu art. 7º, §6º, trouxe uma inovação, determinando a redução em 30% da base de cálculo do veículo automotor movido a álcool, visando à garantia do meio ambiente economicamente equilibrado, previsto na Constituição Federal. Assim surgiu o primeiro passo para o IPVA verde.

Ocorre que, em discordância da política ambiental trazida pela Constituição, o Projeto de Lei n.º 1.079/2003 foi encaminhado à Assembleia Legislativa do Estado, em 2003, propondo alterações na Lei n.º 12.735/1997, então em vigor, no sentido de reduzir o desconto percentual conferido à base de cálculo do IPVA, face à perda de receita tributária do Estado. Ainda, tal projeto também

determinava o acréscimo ao art. 7º, §6º, da referida Lei, da expressão: “exclusivamente movido a álcool etílico hidratado”, como forma de evitar interpretação que possa gerar prejuízo à arrecadação do imposto, dada a nova tecnologia empregada nos veículos bicomcombustíveis.

Desse modo, não obstante as modificações propostas pela Comissão de Defesa do Consumidor e do Contribuinte, e pela Comissão Administração Pública, o projeto de Lei nº 1.079/2003 foi aprovado em turno único, acrescentando-se a referida expressão no texto do art. 7º, §6º, mantendo-se, porém, o percentual de redução da base de cálculo do imposto.

Nesse pensamento, o governo do estado do Rio de Janeiro trouxe algumas modificações na Lei nº 2877, de 22 de dezembro de 1997, que regulamenta o IPVA. Tais inovações determinaram certas diferenças nos valores das alíquotas de automóveis movidos a álcool, gás natural ou energia elétrica, bem como aos bicomcombustíveis. O capítulo V dispõe sobre a alíquota:

Art. 10 - A alíquota do imposto é de:

I - Revogado pela Lei 5430/2009;

II - 4% (quatro por cento) para automóveis de passeio e camionetas, exceto utilitários;

II-A - 3% (três por cento) para automóveis de passeio e camionetas bicomcombustíveis, movidos a álcool e/ou gasolina;

III - 3% (três por cento) para utilitários;

IV - 2% (dois por cento) para ônibus, microônibus, motocicletas e ciclomotores;

V - 1% (um por cento) para caminhões, caminhões-tratores e veículos de transporte de passageiros a taxímetro pertencentes a pessoas jurídicas;

VI - 2% (dois por cento) para automóveis movidos a álcool;

VII - 1% (um por cento) para veículos que utilizem gás natural ou energia elétrica;

VIII - 0,5% (meio por cento) para veículos destinados exclusivamente à locação, de propriedade de pessoa jurídica com atividade de locação devidamente comprovada nos termos da legislação aplicável, ou na sua posse em virtude de contrato formal de arrendamento mercantil ou propriedade fiduciária (Grifo nosso).

Também, nesse sentido, o estado do Paraná utiliza alíquotas diferenciadas para veículos movidos a gás natural, conforme dispõe o artigo 4º da Lei nº 14.260/2003. A alínea "c" do inciso I do referido artigo foi introduzida pelo artigo 1º da Lei nº 14.505/2004, produzindo efeitos a partir de 24 de setembro de 2004.

Art. 4º - As alíquotas do IPVA são:

I - 1% (um por cento) para:

a) ônibus, micro-ônibus, caminhões e quaisquer outros veículos automotores registrados no Departamento de Trânsito do Paraná - DETRAN/PR, ou cadastrados na Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná - SEFA/PR, na categoria aluguel ou espécie carga, conforme classificação do Conselho Nacional de Trânsito - CONTRAN;

b) veículos automotores destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil;

c) veículos automotores que utilizem o Gás Natural Veicular (GNV).

II - 2,5% (dois e meio por cento) para os demais veículos automotores registrados no DETRAN/PR ou cadastrados na SEFA/PR (Grifo nosso).

Essa política, que já está implementada também nos estados do Rio grande do Sul⁶⁴, Rio de Janeiro⁶⁵, São Paulo⁶⁶, cria isenções ou redução de alíquota para veículo cuja força motriz seja exclusivamente a álcool ou elétrica. Isso faz com que o tributo não tenha mera função arrecadatória (que de qualquer forma não seria excluída) para estimular a propriedade desses tipos de veículos, em detrimento de veículos mais poluentes – verdadeira expressão da extrafiscalidade.

Em Portugal, foi realizada a reforma fiscal para o setor automobilístico, em 2007, que possibilitou uma simplificação da incidência tributária para cobrança de dois tributos apenas: o Imposto sobre Veículos (ISV) e o Imposto Único de Circulação (IUC), inserindo critérios e soluções de estímulo à proteção ambiental e com base no princípio da equivalência. De acordo com Melo e Oliveira Neto (2015, p. 42):

Os códigos específicos de ambos os tributos estabelecem, logo no art. 1o, a obediência desses tributos ao princípio da equivalência, especificamente a equivalência em matéria ambiental, “procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária” ou “do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade fiscal” (PORTUGAL, 2007, p. 5 e 23).

O que se verifica da comparação entre a tributação verde pelo IPVA no Brasil e os impostos portugueses – ISV e IUC – é a sistemática em que se ampara a

⁶⁴ RS. Lei nº 8.115/1985, artigo 4º, II.

⁶⁵ RJ. Lei nº 2.877/1997, artigo 10.

⁶⁶ SP. Lei nº 13.296/2008, artigo 9º, III.

incidência tributária. Enquanto estes optam pela tributação baseada no princípio do poluidor-pagador, no modelo *pigouvian tax*, onerando os carros mais poluentes e mais antigos, aquele adota o critério de incentivo fiscal, fundado no princípio do protetor-recebedor, pelo menos nos estados que implementaram o imposto até o momento.

3.2 IPTU verde

O IPTU é de competência municipal e possui como base tributável a propriedade imobiliária de imóveis situados na zona urbana do município⁶⁷. Esse imposto tem como fato gerador delimitado na norma geral federal a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, por natureza ou acessão física, localizado na zona urbana do citado município.

Nesse contexto, todos os imóveis (terrenos ou construções) que se localizarem dentro do limite da zona urbana municipal sujeitar-se-ão ao IPTU. Por zona urbana, o artigo 32, § 1º, da CTN estipula toda área definida em lei municipal. Para municípios com mais de 20 mil habitantes, a zona urbana será definida pelo plano diretor da cidade⁶⁸, desde que se verifique a existência de, no mínimo, dois melhoramentos urbanos descritos no artigo, construídos ou mantidos pelo Poder Público.

O imposto incidirá anualmente, considerando a propriedade em 1º de janeiro de cada exercício financeiro e prolongando-se até 31 de dezembro (fato gerador contínuo ou continuado).

Para o cálculo do imposto, utilizar-se-á como base de cálculo o valor venal do imóvel (artigo 33 do CTN), que será apurado pela metragem do imóvel e área construída e de acordo com o valor do metro quadrado na região, estipulado pela lei municipal.

O valor venal pode ser entendido como o valor que o bem imóvel obteria em condições normais de mercado. “Os valores venais, quaisquer que sejam, são sempre decorrentes das forças econômicas que caracterizam a lei da oferta e da procura” (BARRETO, 2010, p. 982-983).

⁶⁷ Artigo 156, I, CRFB/1988.

⁶⁸ Artigo 182, § 1º, CRFB/1988.

A alíquota, por sua vez, será o percentual estipulado pela lei municipal, respeitados os parâmetros constitucionais. Nesse aspecto da hipótese de incidência, há a necessidade de um aprofundamento, com propósito de justificar a possibilidade da diferenciação dessas alíquotas, pelo critério ambiental.

O texto constitucional permitiu que o município estabelecesse alíquotas progressivas para o IPTU, admitindo dois tipos de progressividade: uma, tipicamente fiscal/arrecadatória, sobre o valor venal do imóvel⁶⁹, e outra, com característica extrafiscal, que progredirá no tempo em razão de o imóvel não cumprir sua função social.

A progressividade extrafiscal das alíquotas que delimita o texto constitucional⁷⁰ para o IPTU, qual seja, a relacionada à função social da propriedade, não pode ser usada para fins ambientais, porquanto restringe a tipificação dessa progressividade ao descumprimento da política urbana, fixada na lei municipal.

Contudo, a progressividade extrafiscal do IPTU não pode ser confundida com a possibilidade de diferenciação de alíquotas, autorizada no artigo 156, §1º, II, da CF/1988. A diferenciação de alíquotas se expressa pela possibilidade diferenciada de tributação pelo tipo ou localização do imóvel urbano, e não pelo valor econômico ou descumprimento de preceito constitucional (função social), como bem se explica:

A diferenciação consiste no estabelecimento de alíquotas distintas para diferentes tipos ou espécies em que se classificam os bens econômicos, sem levar em conta a grandeza do seu valor. É o que acontece, por exemplo, quando a lei estabelece alíquotas diferentes para o IPTU conforme a espécie do imóvel: construído ou não construído, residencial, comercial, industrial, especial. Nesse caso, há apenas mera diferenciação e não progressão, porque todos os que se encontram dentro da mesma categoria ficam sujeitos à mesma carga tributária; vale dizer, dentro de cada tipo, a alíquota é invariável. Essa carga tributária só será diferente para imóveis de tipos (classes) diversos (BARRETO, 2010, p. 964).

Desse modo, a lei municipal, ao definir as alíquotas do imposto em análise, poderia classificá-los de acordo com o “tipo ambientalmente desejável”,

⁶⁹ Artigo 156, § 1º, CRFB/1988.

⁷⁰ Artigo 182, §2º e 4º, II, CRFB/1988.

impondo alíquotas mais favoráveis às construções e que preenchessem certos requisitos da previsão legal, para serem enquadradas como construções verdes.

Há que se considerar que as cidades enfrentam um grande desafio estrutural e de desenvolvimento nessa era globalizada. Além das preocupações usuais que permeiam a gestão pública municipal – como educação, saúde, segurança, desenvolvimento econômico –, as tendências globais exigem dos centros urbanos uma preocupação com a sustentabilidade, que reflete na gestão dos resíduos urbanos, na qualidade da água, na mobilidade, na eficiência energética, nas construções adequadas e sustentáveis e na gestão das moradias.

Nesse sentido, os ODS, em especial o ODS 12, denota a importância de a gestão municipal encampar políticas que promovam a implementação das metas já descritas. A política fiscal municipal poderia, por meio da instituição do IPTU verde, conceder incentivos fiscais para que os proprietários de imóveis urbanos adequassem suas construções, tornando-as mais sustentáveis e cooperando para o alcance do objetivo anteriormente descrito.

Os requisitos previstos em leis municipais para obtenção do benefício fiscal do IPTU verde podem ser exemplificados nas seguintes medidas de sustentabilidade:

- a) sistema de captação e utilização de água pluvial;
- b) sistema de reuso de água residual, atendendo a parâmetros legais;
- c) plantio de muda e disposição de áreas verdes no imóvel;
- d) sistema de aquecimento solar;
- e) sistema de aproveitamento energético solar;
- f) construções com material sustentável;
- g) separação e encaminhamento de resíduos inorgânicos à reciclagem.

Alguns municípios no Estado de São Paulo já instituíram em sua legislação o IPTU verde, com critérios semelhantes, maior ou menor efetividade, como pode ser verificado no Quadro 1.

Quadro 1 – Previsão legal de IPTU verde nos municípios paulistas

Municípios que já instituíram o IPTU verde	Previsão
São Vicente	Lei nº 634/10
São Carlos	Lei nº 13.692/2005
Guarulhos	Lei nº 6.793/2010
Sorocaba	Lei nº 9.571/2011
Araraquara	Lei nº 7.152/2009
Ubatuba	Lei nº 3.501/2012
Americana	Lei nº 4.448/2007
Tietê	Lei nº 3.087/2009
Campos do Jordão	Lei nº 3.157/2008
Santos	L.C. nº 913/2015
Barretos	Lei nº 122/2009

Fonte: Elaborado pela autora.

A Baixada Santista, região metropolitana, criada por meio da Lei Complementar do Estado de São Paulo nº 815, de 30 de julho de 1996, é composta por nove municípios: Bertioga, Cubatão, Guarujá, Itanhaém, Mongaguá, Peruíbe, Praia Grande, Santos e São Vicente.

O município de São Vicente tem lei publicada instituindo o IPTU verde. Dispõe a Lei Complementar Municipal nº 634, de 5 de novembro de 2010, que será concedida redução de alíquota do IPTU aos proprietários de imóveis urbanos que adotem medidas fixadas na lei, estimulando a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente (artigo 1º).

Dispõe, ainda, sobre requisitos para comprovação da implementação das medidas de construção sustentável e do procedimento para concessão do benefício fiscal.

Critica-se as dificuldades empíricas criadas pela lei em comento para a concessão do benefício, tais como a necessidade de vistoria *in locu*, o parecer do secretário do meio ambiente e a implementação do benefício a posteriori pela secretaria de fazenda (artigo 6º).

Nota-se, ainda, que o município optou pelo IPTU verde através de redução de alíquotas e não pelo desconto em seu valor final, concedendo parcos 0,3% na redução do percentual aplicável no cálculo do imposto (artigo 2º, parágrafo único).

Apesar de São Vicente ter sido o primeiro município da Baixada Santista com lei sobre o IPTU verde (embora inexpressiva adesão da população), também existe no município de Santos a implementação do IPTU verde, ainda que de forma tímida.

O incentivo, previsto na Lei Complementar nº 913/2015, garante aos proprietários de imóveis residenciais e não residenciais a concessão de desconto no IPTU para os imóveis que implementarem o chamado “telhado verde”.

Entre os benefícios do telhado verde estão: a diminuição da poluição, a redução dos ruídos e do calor nas casas e o aumento da umidade relativa do ar. O desconto vai de 10% a 1,5% no IPTU, o que vai depender da área utilizada e destinada para a implantação da estrutura. A lei ainda prevê que os telhados verdes tenham a vegetação composta das seguintes camadas: impermeabilização, proteção contra raízes, drenagem, filtragem, substrato e vegetação.

Diferente de São Vicente, Santos optou-se por aplicar o desconto no valor final do imposto, e não prevê redução de alíquotas.

Apesar de teoricamente o sistema constitucional tributário acolher a proposta do IPTU verde – a partir do momento em que cria competências tributárias privativas aos municípios, quanto aos impostos, e expressamente possibilita a sua progressividade extrafiscal e diferenciação de alíquotas –, não se verifica, nos mais de cinco mil municípios brasileiros, esforço político para que esse imposto possa ser usado como mecanismo de desenvolvimento sustentável nas cidades.

Isso porque, em grande parte, não se consegue coadunar a parcela da renúncia fiscal que se teria nos descontos de IPTU para construções verdes com a economia que o município faria em políticas públicas, na melhoria da qualidade do ar ou na diminuição da escassez de água local, melhorando, assim, a qualidade do meio ambiente urbano.

Como exemplo estrangeiro de IPTU verde, verificamos, em alguns municípios portugueses, a concessão de incentivos fiscais para imóveis que implantem sistema de eficiência energética. Em Portugal, o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) é semelhante ao nosso IPTU e tributa a propriedade de imóveis urbanos, rústicos ou mistos situados no município. Tem suas alíquotas fixadas pelo

município e incidirá sobre o valor patrimonial tributário, obtido a partir de critérios de avaliação do imóvel definidos pela legislação nacional⁷¹.

O Código do IMI⁷² prevê incentivos fiscais para os imóveis, inclusive com alguns casos de isenções, desde que cumpridos certos requisitos. Os critérios de sustentabilidade que possibilitam a obtenção do benefício são:

- a) prédios urbanos com eficiência energética: os municípios, mediante solicitação dos interessados e por deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução de até 25% da taxa do IMI, a vigorar no ano a que respeita o imposto e pelo período de cinco anos, a ser aplicada nos prédios urbanos, com eficiência energética, conforme estipulado legalmente;
- b) prédios urbanos afetos à produção de energia a partir de fontes renováveis: mediante solicitação dos interessados, ficam sujeitos a uma redução de 50% da taxa de IMI os prédios urbanos que sejam exclusivamente afetos à produção de energia a partir de fontes renováveis, desde o ano em que se verifique a referida afetação pelo período de cinco anos;
- c) utilidade turística ou prédios afetos a lojas com história: ficam isentos de IMI, por um período de sete anos, os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística. Ou, ainda, ficam isentos de IMI os prédios, ou parte de prédios, afetos a lojas com história que sejam reconhecidos pelo município como estabelecimentos de interesse histórico e cultural ou social local e que integrem o inventário nacional dos estabelecimentos e entidades de interesse histórico e cultural, em conformidade com a Lei n.º 42/2017, de 14 de junho. Esse benefício possibilita a preservação do meio ambiente cultural, com fins ao património histórico, artístico, também encampado pelas metas de cidades sustentáveis;
- d) prédios rústicos que proporcionem serviços de ecossistema: os municípios, mediante solicitação dos interessados e deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução de até 50% da taxa de

⁷¹ Código do IMI – Decreto-Lei n.º 287/2003. Disponível em: <<https://fiscalidade.pt/wp-content/uploads/2018/01/CIMI.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2015.

⁷² Idem.

IMI que vigorar no ano a que respeita o imposto e pelo período de cinco anos, a ser aplicado aos prédios rústicos integrados, em áreas classificadas, que proporcionem serviços de ecossistema não apropriáveis pelo mercado, desde que sejam reconhecidos como tal pelo Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas.

Nesse modelo, não se verifica a benesse tributária da construção verde em geral, como nos modelos implementados nos municípios brasileiros, mas o incentivo fiscal voltado à utilização ou produção de energia sustentável nos imóveis tributados. Em contrapartida, os incentivos são mais significativos – concedendo-se grandes descontos e até isenções –, o que possibilita maior aderência por parte da população às políticas ambientais.

3.3 ISS verde

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), aqui tratado apenas como ISS, tem como hipótese de incidência a prestação de serviço, por empresa ou profissional autônomo, que não se enquadre nos serviços da competência estadual do ICMS (art.155, II, CF) e que conste da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. A lei em comento traz rol que enumera cerca de 230 serviços, divididos em 40 itens.

Para que uma determinada atividade econômica se subsuma ao fato gerador do ISS, é necessário que, concomitantemente, tal atividade seja efetivamente uma prestação de serviços; que tal serviço não se enquadre nos serviços tributáveis pelo ICMS (art.155, II, CF/1988); que esteja a prestação discriminada na lista anexa à LC nº 116/2003 e que, pelo exercício das competências tributárias na Federação brasileira, esteja prevista a incidência sobre esse serviço na lei municipal.

Quanto ao conceito de prestação de serviço como atividade econômica, a que se imputaria o ISS, extrai-se do direito civil (art. 593-594, CC) como aquele que se constitua em uma obrigação de fazer (COSTA, 2009). O direito tributário, segundo disposição do próprio CTN (art.109 e 110), pode tomar para si a definição e o conteúdo dos institutos de direito privado, para definir-lhes efeito tributário, sem, contudo, alterá-los.

Em análise às normas que servem de limite para a incidência do ISS, verifica-se que o ISS pode ter alíquotas fixas – quando utilizado um único valor, a ser recolhido periodicamente pelo contribuinte, no caso deste ser profissional liberal que exerça serviço em caráter pessoal (art. 9º do Dec.-Lei nº 406/1968) – ou proporcionais, utilizada no cálculo da maior parte da prestação dos serviços tributáveis por esse imposto.

No caso das alíquotas proporcionais, caberá à lei municipal definir o seu percentual, que incidirá sobre a base de cálculo do valor do serviço prestado. Deve, contudo, o legislador local ater-se aos limites da Lei Complementar n.º 116/2003:

Art. 8º. As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (Vetado)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento)

Art. 8º A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento)

Interpretando sistematicamente o documento jurídico que delimita a fixação das alíquotas pela lei municipal, é possível abstrair a ideia de que cabe ao legislador municipal definir, baseado em critérios político-econômicos e respeitados os limites constitucionais de segurança jurídica do contribuinte, as variáveis das alíquotas entre 2% e 5%.

É tributo que recai sobre o consumo, no mesmo molde do ICMS, porém de competência municipal. Como tem reflexo na atividade econômica, pode ter caráter regulatório desta como função extrafiscal, através da graduação de alíquotas sobre os serviços que se resolva fomentar ou desestimular.

Por ser imposto, tendo natureza tributária não vinculada, e não havendo autorização constitucional para destinação ou repasse específico da receita obtida, entendemos que a possibilidade de se instituir o ISS verde seria ou na forma pigouviana ou no modelo de incentivos fiscais. Assim, não seria possível fazê-lo da mesma forma que o ICMS ecológico, em que o Estado possui autorização constitucional para estabelecer critérios no repasse de receitas desse imposto aos municípios, vinculando-as às questões de proteção ambiental.

Nesse sentido, um dos critérios que poderiam ser utilizados pelo legislador municipal para a definição diferenciada dessas alíquotas é a prestação de serviços que causem menos impacto ambiental ou que, quando prestados, sejam

sob a ótica da sustentabilidade, situação que se faria a redução das alíquotas do ISS.

Como ilustração, podemos citar a atividade econômica da construção civil, que é um serviço que se sujeita à incidência do ISS e que gera um grande impacto no meio ambiente natural (na utilização dos recursos naturais, como material para implementação da obra e nos dejetos descartados), artificial (por conta da feição e planejamento das cidades e da mobilidade urbana) ou do trabalho (pelo risco causado aos trabalhadores que exercem tal atividade laboral). Assim, caso esse tipo de atividade pudesse ser tributada de forma diferenciada e de acordo, por exemplo, com o tipo de material utilizado (biodegradável ou reciclado), ou pela forma sustentável de se tratar os descartes e dejetos, ou pelo emprego de alguma outra forma sustentável que gerasse um menor impacto ambiental, conseguiríamos o emprego do ISS verde.

Não identificamos, na maior parte dos municípios brasileiros, o ISS verde implantado como juridicamente se propõe. Verificamos tal situação no município de Campo Grande/MS, na forma de incentivos fiscais, instituída pela Lei Complementar nº 150/2010⁷³:

Autoriza-se a concessão de benefício tributário, consistente na redução do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU e ISS - Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, às pessoas físicas e jurídicas proprietárias de imóveis residenciais e comerciais que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente.

(...)

Em relação ao ISS de Construção, o benefício fiscal somente será concedido no caso de construções novas e reformas edificações, obedecendo-se aos critérios previstos nas alíneas anteriores, desde que o pagamento seja efetuado no ato da liberação do alvará da construção. O benefício tributário acima previsto não poderá exceder a 10% do imposto a ser renunciado.

Da mesma forma, o município de Itatiba/SP instituiu o ISS ecológico pela Lei nº 4.417/2011. A referida lei dispõe sobre a criação do Programa Imposto Ecológico, cujo objetivo é fomentar medidas que preservem, protejam e recuperem o meio ambiente, ofertando, em contrapartida, benefício tributário ao contribuinte. Prevê especificamente:

⁷³ Disponível em: <<http://www.camara.ms.gov.br/noticias/prefeito-sanciona-lei-proposta-por-mario-cesar-que-cria-o-imposto-ecologico/165047>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

Art. 2º. (...)

II - Em relação ao ISS de construção, o benefício fiscal somente será concedido no caso de construções novas e reformas de edificações, obedecendo-se aos critérios previstos nas alíneas anteriores, desde que o pagamento seja efetuado no ato da liberação do alvará da construção.

(...)

Art. 6º. O benefício tributário acima previsto não poderá exceder a 10% (dez por cento) do imposto a ser renunciado.

Sobre essa lei, recaiu Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 0012658-42-2012.8.26.0000), e o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo julgou improcedente por maioria de votos a Ação, proposta pelo prefeito do município de Itatiba. Em seu voto, o relator da ADI, desembargador Kioitsi Chicuta, argumentou: “Assim, ao que se vê, referida lei constitui norma de natureza tributária benéfica, já que implica na redução do IPTU e do ISS no caso de adoção de medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente”.⁷⁴

Em semelhante modelo ao de Itatiba/SP, o município de Bragança Paulista/SP instituiu o imposto ecológico, pela Lei Complementar nº 755/2013, alterada pela Lei Complementar nº 846/2018, com redução de ISS para serviços da construção civil que opere de forma sustentável:

Art. 2º. Será concedido benefício tributário, consistente na redução de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), às pessoas físicas e jurídicas proprietárias de imóveis residenciais e comerciais que adotem medidas que estimulem a proteção, a preservação e a recuperação do meio ambiente.

I - Para a obtenção dos benefícios previstos no IMPOSTO ECOLÓGICO, no caso do IPTU, deverão ser adotadas as seguintes medidas:

- a) sistema de captação da água da chuva;
- b) sistema de reuso de água;
- c) sistema de aquecimento hidráulico solar;
- d) sistema de aquecimento elétrico solar;
- d) sistema de energia solar fotovoltaico; (Redação dada pela Lei Complementar nº 846/2018)
- e) áreas permeáveis superiores a 50% (cinquenta por cento) do terreno;
- f) sistema artificial de construção de coberturas de edifícios, habitações ou estruturas de apoio. (Redação acrescida pela Lei Complementar nº 846/2018)

⁷⁴ Disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/noticias/3181202/lei-que-cria-o-programa-imposto-ecologico-e-constitucional>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

II - Em relação ao ISS de construção, o benefício fiscal somente será concedido no caso de construções novas e reformas de edificações, obedecendo-se aos critérios previstos nas alíneas anteriores, desde que o pagamento seja efetuado no ato da liberação do alvará da construção.

Ainda, o município de Corumbá/MS discute, desde 2014, proposta de lei para redução do ISS das empresas de turismo que incentivarem os clientes da pesca esportiva a consumirem os peixes lá mesmo e não transportá-los para outras regiões do Brasil. A alíquota é de 5% e, nesse caso, pode cair para até 2,5%. A ideia é fomentar as empresas do setor a praticarem uma política de preservação e sustentabilidade ambiental⁷⁵.

O suporte jurídico para a mudança de paradigma na atuação estatal relativa à tributação do ISS é a extrafiscalidade, que serve de supedâneo para a indução de condutas ou desestímulo de práticas impactantes ao meio ambiente, através de incentivos fiscais ou adicionais inseridos na lei tributária de maneira isonômica. Apesar do imposto em estudo ser eminentemente fiscal, não se impede a graduação extrafiscal de alíquotas pelo município, em seu arcabouço jurídico, utilizando, como fim último, a prática de serviços mais sustentáveis e que causem menor externalidade ambiental.

Considerando que já se emprega alguma tecnologia para gerar menos impacto ambiental na prestação de serviços e que atualmente são estimuladas somente por meio de certificados e selos de sustentabilidade – prática extragovernamental –, por que não utilizar a política fiscal específica do ISS como indutor de práticas menos degradantes ao meio ambiente? Em tempos recentes, alguns municípios vêm pensando e incorporando à sua legislação o ISS verde, mas ainda se mostra muito tímida essa política fiscal.

Apesar das limitações constitucionais e da delimitação legal da norma geral no ISS na Lei Complementar nº 116/2003, entendemos ser viável à lei municipal a instituição do ISS verde ou ISS ecológico (nomenclatura utilizada pela legislação local), como um dos mecanismos para a gestão da sustentabilidade, especialmente nas cidades, com a diferenciação de alíquotas ou concessão de incentivos fiscais quando a prestação do serviço tributável preencher certos

⁷⁵ Disponível em: <<http://diarionline.com.br/?s=noticia&id=66297>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

requisitos constatadores do menor impacto ambiental gerado na atividade econômica exercida.

3.4 Os incentivos fiscais, os ODS 11 e 12 e a questão da perda de receita na Lei de Responsabilidade Fiscal

Os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, que tem sua fixação na Agenda 2030, estabelecida na Conferência das Nações Unidas de Desenvolvimento Sustentável em Nova York, constituem uma forma de ampliação do trabalho desenvolvido pelos Objetivos do Milênio (ODM), como já enfrentado no primeiro capítulo.

A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável (Transformando nosso Mundo) consiste em uma declaração dos 17 Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) e suas 169 metas, amparados nos Objetivos do Milênio (ODM), mas pensando nos novos desafios globais que envolvem as dimensões sociais, econômicas e ambientais. Os ODS, embora de natureza global e universalmente aplicáveis, dialogam com as políticas e ações nos âmbitos regional e local.

As metas escolhidas para a pesquisa, que, entendemos, podem ser incrementadas pela tributação ambiental, constam nos ODS 11 e 12.

O Objetivo 11 propõe “tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis”. Essa escolha justifica-se devido ao que está delineado na plataforma Agenda 2030⁷⁶ para esse objetivo:

Em 2014, 54% da população mundial vivia em áreas urbanas, com projeção de crescimento para 66% em 2050. Em 2030, são estimadas 41 megalópoles com mais de 10 milhões de habitantes. Considerando que a pobreza extrema muitas vezes se concentra nestes espaços urbanos, as desigualdades sociais acabam sendo mais acentuadas e a violência se torna uma consequência das discrepâncias no acesso pleno à cidade. Transformar significativamente a construção e a gestão dos espaços urbanos é essencial para que o desenvolvimento sustentável seja alcançado. Temas intrinsecamente relacionados à urbanização, como mobilidade, gestão de resíduos sólidos e saneamento, estão incluídos nas metas do ODS 11, bem como o planejamento e aumento de resiliência dos assentamentos humanos, levando em conta as necessidades diferenciadas das áreas rurais, periurbanas e urbanas. O objetivo 11 está alinhado à Nova Agenda Urbana, acordada em outubro de 2016, durante a III Conferência das Nações Unidas sobre Moradia e Desenvolvimento Urbano Sustentável.

⁷⁶ Disponível em: <<http://www.agenda2030.com.br/ods/11/>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

As políticas públicas, inclusive as fiscais, que proporcionam a sustentabilidade nas cidades são uma importante meta assumida pelos Estados nacionais no ODS 11, cujas estratégias⁷⁷ se desdobram em:

11.1 até 2030, garantir o acesso de todos à habitação segura, adequada e a preço acessível, e aos serviços básicos e urbanizar as favelas

11.2 até 2030, proporcionar o acesso a sistemas de transporte seguros, acessíveis, sustentáveis e a preço acessível para todos, melhorando a segurança rodoviária por meio da expansão dos transportes públicos, com especial atenção para as necessidades das pessoas em situação de vulnerabilidade, mulheres, crianças, pessoas com deficiência e idosos

11.3 até 2030, aumentar a urbanização inclusiva e sustentável, e as capacidades para o planejamento e gestão de assentamentos humanos participativos, integrados e sustentáveis, em todos os países

11.4 fortalecer esforços para proteger e salvaguardar o patrimônio cultural e natural do mundo

11.5 até 2030, reduzir significativamente o número de mortes e o número de pessoas afetadas por catástrofes e substancialmente diminuir as perdas econômicas diretas causadas por elas em relação ao PIB global, incluindo os desastres relacionados à água, com o foco em proteger os pobres e as pessoas em situação de vulnerabilidade

11.6 até 2030, reduzir o impacto ambiental negativo per capita das cidades, inclusive prestando especial atenção à qualidade do ar, gestão de resíduos municipais e outros

11.7 até 2030, proporcionar o acesso universal a espaços públicos seguros, inclusivos, acessíveis e verdes, aos espaços públicos verdes, particularmente para as mulheres e crianças, pessoas idosas e pessoas com deficiência

11.a apoiar relações econômicas, sociais e ambientais positivas entre áreas urbanas, peri-urbanas e rurais, reforçando o planejamento nacional e regional de desenvolvimento

11.b até 2020, aumentar substancialmente o número de cidades e assentamentos humanos adotando e implementando políticas e planos integrados para a inclusão, a eficiência dos recursos, mitigação e adaptação às alterações climáticas, a resiliência a desastres; e desenvolver e implementar, de acordo com o “Sendai Framework” para a redução do risco de desastres 2015-2030, o gerenciamento holístico do risco de desastres em todos os níveis

11.c apoiar os países menos desenvolvidos, inclusive por meio de assistência técnica e financeira, para construções sustentáveis e resilientes, utilizando materiais locais.

As diretrizes gerais, bem como os instrumentos urbanísticos, tributários e jurídicos para garantir efetivamente uma política urbana sustentável, com

⁷⁷ Disponível em: <<http://www.estrategiaods.org.br/os-ods/ods11/>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

desenvolvimento das funções sociais na esfera municipal, estão reunidas no Estatuto da Cidade⁷⁸, e é a partir dele que se pode pensar nas políticas fiscais associadas às demais políticas públicas para implementação das cidades sustentáveis.

O ODS 12, que trata do consumo e da produção responsável, assegura padrões de produção e consumo sustentáveis. A justificativa da importância desse objetivo e de uma política fiscal ambiental se revela à medida que exige novos mecanismos mais sustentáveis aos padrões de produção e consumo⁷⁹:

Para alcançar as metas deste ODS, a mudança nos padrões de consumo e produção se configuram como medidas indispensáveis na redução da pegada ecológica sobre o meio ambiente. Essas medidas são a base do desenvolvimento econômico e social sustentável. As metas do ODS 12 visam a promoção da eficiência do uso de recursos energéticos e naturais, da infraestrutura sustentável, do acesso a serviços básicos. Além disso, o objetivo prioriza a informação, a gestão coordenada, a transparência e a responsabilização dos atores consumidores de recursos naturais como ferramentas chave para o alcance de padrões mais sustentáveis de produção e consumo.

Verificamos o desdobramento de suas estratégias⁸⁰ de implementação na seguinte proposta:

12.1 implementar o Plano Decenal de Programas Sobre Produção e Consumo Sustentáveis (10YFP), com todos os países tomando medidas, e os países desenvolvidos assumindo a liderança, tendo em conta o desenvolvimento e as capacidades dos países em desenvolvimento

12.2 até 2030, alcançar gestão sustentável e uso eficiente dos recursos naturais

12.3 até 2030, reduzir pela metade o desperdício de alimentos per capita mundial, em nível de varejo e do consumidor, e reduzir as perdas de alimentos ao longo das cadeias de produção e abastecimento, incluindo as perdas pós-colheita

12.4 até 2020, alcançar o manejo ambientalmente saudável dos produtos químicos e todos os resíduos, ao longo de todo o ciclo de vida destes, de acordo com os marcos internacionais acordados, e reduzir significativamente a liberação destes para o ar, água e solo, para minimizar seus impactos negativos sobre a saúde humana e o meio ambiente

12.5 até 2030, reduzir substancialmente a geração de resíduos por meio da prevenção, redução, reciclagem e reutilização

⁷⁸ Lei nº 10.257/2001.

⁷⁹ Disponível em: <<http://www.agenda2030.com.br/ods/11/>>. Acesso em: 20 fev.18.

⁸⁰ Disponível em: <<http://www.estrategiaods.org.br/os-ods/ods12/>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

12.6 incentivar as empresas, especialmente as empresas grandes e transnacionais, a adotar práticas sustentáveis e a integrar informações de sustentabilidade em seu ciclo de relatórios

12.7 promover práticas de compras públicas sustentáveis, de acordo com as políticas e prioridades nacionais

12.8 até 2030, garantir que as pessoas, em todos os lugares, tenham informação relevante e conscientização para o desenvolvimento sustentável e estilos de vida em harmonia com a natureza

12.a apoiar países em desenvolvimento a fortalecer suas capacidades científicas e tecnológicas para mudar para padrões mais sustentáveis de produção e consumo

12.b desenvolver e implementar ferramentas para monitorar os impactos do desenvolvimento sustentável para o turismo sustentável, que gera empregos, promove a cultura e os produtos locais

12.c racionalizar subsídios ineficientes aos combustíveis fósseis, que encorajam o consumo exagerado, eliminando as distorções de mercado, de acordo com as circunstâncias nacionais, inclusive por meio da reestruturação fiscal e a eliminação gradual desses subsídios prejudiciais, caso existam, para refletir os seus impactos ambientais, tendo plenamente em conta as necessidades específicas e condições dos países em desenvolvimento e minimizando os possíveis impactos adversos sobre o seu desenvolvimento de uma forma que proteja os pobres e as comunidades afetadas.

Pensando em como a tributação ambiental poderia estimular tais comportamentos de produção e consumo sustentável, podemos citar a compra de veículos menos poluentes, com o incentivo fiscal do IPVA verde, ou o uso eficiente dos recursos naturais nas residências que incorporem processos sustentáveis em suas construções, fomentados pelo IPTU verde. Na estratégia 12.4, também se inclui o cuidado com os resíduos sólidos, preocupação já tratada pela taxa de coleta de lixo progressiva.

Com isso, a revisão de paradigmas sobre a questão tributária, bem como sua finalidade, é de grande valia para que se possa utilizá-la como meio de estimular ou desestimular condutas ambientalmente desejáveis.

É justamente na função extrafiscal que a tributação exerce seu grande papel social na obtenção da justiça fiscal e na preservação dos valores constitucionalmente fixados. Conquanto o Estado exerça a tributação unicamente com intuito arrecadatário, estaria deixando de aproveitar o ótimo de sua função, de extrair o máximo da potencialidade da tributação: a de intervir na economia e estimular ou desestimular condutas socialmente desejáveis, inclusive sob o panorama ambiental.

Pensar de que forma a política fiscal pode ser desenhada, a fim de fomentar ações sustentáveis, especialmente pelos governos locais, e identificar em

que medida se pode contar com a adesão dos demais atores sociais não estatais, inclusive com o desenvolvimento de novas tecnologias para o desenvolvimento sustentável, é um desafio que se poderia enfrentar com ações de governança ambiental.

Além dos casos estudados nos capítulos anteriores, vale ressaltar que essa política cabe em qualquer modalidade de tributo, de forma eficiente. Ainda, com essas finalidades e motivos, é possível adotar incentivos sobre contribuições sociais existentes. O tratamento de indústrias menos poluidoras, por exemplo, poderia ser feito de forma diferente, acarretando reduções no pagamento de contribuições sociais patronais.

Instituições privadas que se empenhassem em programas de orientação, educação, denúncia e combate contra o dano ao meio ambiente, fariam jus às diminuições de carga tributária se tivessem resultados positivos. Até mesmo atividades econômicas ou projetos de empreendimentos que respeitassem o meio ambiente não poderiam arcar com a mesma carga tributária daquelas que deixassem de atender a conservação do meio.

As taxas de polícia traduzem uma grande fonte de arrecadação de fundos ambientais. Também para a concessão de licenças ou permissões ambientais, o pagamento dessas taxas deveria ser proporcional ao benefício econômico que o empreendimento deseja. Nesse mesmo sentido, caso o particular adote “alternativas verdes”, as quais evitem os esforços do Poder Público com a prestação de serviços de coleta domiciliar de lixo, as taxas de serviço poderiam ser diminuídas, ou até isentas.

Dessa maneira, é fácil notar que há uma diversidade de possibilidades para a aplicação da política ambiental, através de isenções e incentivos fiscais para o controle do meio ambiente.

Contudo, a atuação dos governos subnacionais no exercício do federalismo fiscal, com a tributação verde na forma de incentivos fiscais, esbarra numa preocupação comum aos gestores: a perda de receita tributária e a barreira da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dentre as hipóteses plausíveis para a aplicação do princípio da extrafiscalidade no direito tributário ambiental, destacam-se as isenções e os incentivos fiscais de produtos ou práticas sustentáveis. Tais benefícios,

considerados como “tributação negativa”, atuam como instrumento de alcance de uma política ambiental plena.

O mecanismo ideal não é a instituição de novos tributos, pois, para incentivar e conscientizar o poluidor, basta abrir mão de parte da carga tributária. Sobretudo, num país que já possui uma carga tributária elevada, seria inviável criar ainda mais tributos. Nesse contexto, explica Nunes (2005, p. 163):

Os benefícios fiscais se inserem, portanto, no conceito de extrafiscalidade tributária, pois se deixa em segundo plano o intento arrecadatário para se premiar aqueles que colaboram no alcance do desenvolvimento sustentável. Se o Estado abre mão de seu crédito, exigindo em contrapartida certos compromissos de proteção, estar-se-á diante de dupla vantagem: (i) colaboração do Estado como corretor de externalidades negativas (Arthur C. Pigou) e (ii) maior eficiência na conscientização da necessidade de preservação do meio ambiente (princípio da cooperação).

Este também é o entendimento de Araújo (2003, p. 31):

Os incentivos fiscais seriam uma forma de estimular os contribuintes a fazer algo que a ordem jurídica considere conveniente, interessante e oportuno, como, por exemplo, criar mecanismos que poluam menos o meio ambiente. Isso é alcançando por intermédio da diminuição, ou até mesmo da supressão da carga tributária. Esses incentivos, na extrafiscalidade ambiental, manifestam-se sob a forma de estímulo fiscal ou subsídios fiscais, os quais induzem e ensinam os contribuintes a diminuir a agressão ao meio ambiente.

Assim, a principal finalidade da tributação extrafiscal é possibilitar que o poluidor utilize tecnologias ambientalmente adequadas, chamadas tecnologias limpas, concedendo a estes isenções ou incentivos fiscais.

No entanto, na instituição desses benefícios fiscais que visam à preservação do meio ambiente, o Poder Público não pode deixar de observar o que dispõe a Lei nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal. Seu artigo 14 determina que eventual renúncia de receita deve ser compensada por meio de aumento de receita.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

As isenções são privilégios concedidos pelo próprio legislador, hipóteses de exclusão do crédito tributário, nos termos do artigo 175 do Código Tributário Nacional. Já os incentivos traduzem tratamentos tributários diferenciados àqueles que utilizam práticas ecologicamente corretas ou menos ofensivas. Assim, a adoção de uma política de incentivos, em vez de majoração de tributos, pode trazer resultados eficientes pelo estímulo positivo, pois, afinal, a carga tributária no Brasil já é enorme.

Na visão de Saliba (2005, p. 324), ainda há maneiras de se ajustar os incentivos fiscais verdes à Lei de Responsabilidade Fiscal:

A diminuição ou eliminação total da carga tributária neste tocante na verdade está garantindo a não ocorrência de futuros gastos pelo Poder Público, pois com isso vão os entes deixar de praticar despesas para manter ou recuperar danos de várias ordens ocorridos no meio ambiente por falta de um devido tratamento que nosso ordenamento acaba nos oferecendo.

Entretanto, a falta de vontade política ou a dificuldade que se tem de conciliar todas essas propostas legislativas com a perda de receita e as limitações da Lei de Responsabilidade Fiscal vem por vezes inviabilizar a política fiscal de tributação ambiental pautada em incentivos ou reduções fiscais. A saída existe: basta uma melhor eficiência da gestão orçamentaria e estudo de como realocar a

diminuição dessa receita específica em outras receitas tributárias incrementadas pela sistemática do imposto pigouviano, já trabalhada.

4 A POLÍTICA FISCAL LOCAL COMO MECANISMO DE GOVERNANÇA AMBIENTAL GLOBAL E IMPLEMENTAÇÃO DA COOPERAÇÃO ENCAMPADA PELO ODS 17

Como se depreende da evolução ora analisada, a efetividade do direito internacional nas questões ambientais permeia a necessidade de mudança no paradigma da tratativa e da implementação dos compromissos assumidos pelas relações internacionais e pelo próprio Direito. Nessa nova sistemática, abre-se espaço para a participação de outros atores nas negociações internacionais e na cooperação das políticas de desenvolvimento sustentável.

Portanto, é necessário o instrumento da governança global, especificamente o da governança ambiental global para legitimar a atuação desses novos atores na política internacional de desenvolvimento sustentável. Entender o que é o processo de governança global e como se dá a participação ampliada de atores diversos dos Estados e das organizações internacionais – especialmente a participação dos governos subnacionais – é imprescindível para justificar a proposta apresentada nesta pesquisa, na perspectiva pós-moderna em que se insere o Direito Ambiental Internacional.

O objetivo do presente capítulo é apresentar em que medida a política fiscal ambiental e os modelos tributários ecologicamente orientados, criados pelos governos locais, podem ser compartilhados como modelos eficientes na implementação de cidades sustentáveis.

A implementação de cidades sustentáveis está compreendida no ODS 12, já estudado no capítulo anterior. Resta agora analisar como as experiências bem-sucedidas de tributação ambiental poderiam ser partilhadas numa cooperação fiscal entre os governos locais.

Para isso, pretendemos analisar como as relações paradiplomáticas já implementadas entre municípios poderiam incluir a política fiscal ambiental em sua pauta de cooperação, propondo uma ampliação da pauta para uma governança também tributária, para a criação de tributos verdes como importante instrumento para o alcance das metas dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável 11 e 12.

4.1 A governança ambiental global, a participação ampliada e a figura dos governos locais

O termo governança, que tem sua origem, na década de 80, nos textos do Banco Mundial com a expressão “boa governança”, nos permite verificar que era inicialmente tratada como um conjunto de arranjos institucionais dos Estados no processo de formulação de políticas públicas, com fluxo de informação dentro dos governos e relações globais entre cidadãos e governo (WOODS, 2000).

Contudo, a evolução da noção de desenvolvimento nos permite vislumbrar uma evolução da própria governança. Na década de 90, quando se introduz a ideia de desenvolvimento sustentável, em que o cidadão e os agentes locais têm papel central no desenvolvimento por meio da participação e da boa governança, verifica-se o início de uma nova governança, com a promoção dos direitos humanos e da democracia, no sentido de se priorizar as capacidades locais, parcerias, o capital e o social.

Atualmente a governança incorpora as seguintes características (UNESCAP, 2009): participação, Estado de direito, transparência, capacidade de resposta, orientação ao consenso, equidade e inclusão, efetividade e transparência e *accountability*.

A Comissão sobre Governança sobre Governança Global (1996, p.2) define governança como a

totalidade das diversas maneiras pelas quais os indivíduos e as instituições, públicas e privadas, administram seus problemas comuns. É um processo contínuo pelo qual é possível acomodar interesses conflitantes e diferentes e realizar ações cooperativas.

Nessa nova perspectiva, a governança também se torna um fenômeno da globalização, uma vez que a transformação do mercado e de governo, em que a integração de fluxos econômicos (comércio, finanças, serviços), políticos, culturais e sociais afetam as relações internacionais que extrapolam os limites territoriais estatais e a política nacional, torna-se ineficaz para os fenômenos globais.

A globalização causa a reconfiguração da soberania, possibilitando um conjunto de ações, no campo da governança global, que possui uma abrangência maior do que a governança, pois integra o conjunto das nações do mundo e ainda

das organizações não governamentais internacionais e empresas transnacionais (GONÇALVES, 2011).

Nesse processo em construção, os atores já não compreendem apenas os Estados, mas a todos aqueles que podem, no âmbito global e multidimensional, propor alteração no comportamento humano que impacta no problema. Aqui se insere, além da atuação intergovernamental, a atuação da sociedade civil, do setor do empresariado, das ONGs, das organizações internacionais, no melhor conceito de governança global, na tentativa de se resolver ou minimizar os problemas comuns.

O que se verifica é um alargamento das fronteiras do direito internacional clássico: por meio da governança, se introduz e se legitima a figura do ator não estatal ou estatal subnacional nas relações internacionais, na medida em que se aceita a sua participação no processo de cooperação, e não na produção de normas.

A participação ampliada dos diversos atores na governança global, como ONGs, empresas, comunidade científica, mídia e entes subnacionais, pressupõe que estes tenham legitimidade para atuação nas relações internacionais. Além disso, o envolvimento desses atores, por meio de sua institucionalização (princípios e regras), interpretação e implementação, se dará na busca da solução dos problemas (MATIAS, 2005).

A chamada "sociedade civil global" (MATIAS, 2005, p. 446) consiste em "grupos, indivíduos e instituições que são independentes dos Estados e das fronteiras estatais, mas que estão, ao mesmo tempo, preocupados com assuntos públicos".

Os atores subnacionais, com a quebra das barreiras fronteiriças nacionais na questão desse novo mercado globalizado, passam a alçar papel relevante no cenário internacional e ganham legitimidade, pois são dotados de autonomia no pacto federativo, mas não de soberania, limitada ao aspecto regional ou local com suas competências pré-definidas (plano nacional).

O surgimento de inúmeros regimes internacionais implica em reflexos que são de responsabilidade dos governos subnacionais. A capacidade dos atores regionais participarem com êxito da economia global dependerá da sua expertise, do seu comprometimento e da cooperação para produzir bens objeto de demanda. Obter vantagem nos mercados globais e continentais por conta da globalização faz,

por outro lado, fortalecer e desenvolver culturas locais e minoritárias quanto às suas especialidades (KEATING, 2000).

Pode-se legitimar sua atuação na chamada governança multinível, que pode ser entendida como as negociações internacionais desenvolvidas por governos subnacionais e atores transnacionais (BARROS-PLATIAU, 2011), ou ainda, como as conexões estabelecidas em rede pelos atores que operam desde a esfera global à esfera local de governança, transversal à figura do Estado (REI; SETZER; CUNHA, 2012).

A governança multinível pode ter uma dimensão vertical, que requer ação coordenada de políticas nacionais e internacionais, as quais, lideradas por governo central, devem ser implementadas localmente, envolvendo todos os atores da busca da solução do problema comum. Também pode ter uma dimensão horizontal, em que se verifica as relações entre governos nacionais, subnacionais e locais; parcerias, redes e coalizões (em diversos níveis territoriais) sem influência hierárquica ou organizacional.

Para Marks, Hooghe e Blank (1996), a chamada governança em múltiplas camadas consiste em uma estrutura de autoridade de tomada de decisão e enfatiza que, no plano horizontal, a governança em camadas permite arranjos de cooperação entre os diversos níveis que a permeiam, independentemente da hierarquia nacional.

Na visão de Mazzuoli (2015), o reconhecimento tradicional de atores de direito internacional se dá pela sua capacidade de atuação no cenário internacional (elaborando normas) ou numa “conotação passiva” (personalidade internacional), ao destinatário de direito que os reivindica em escala internacional. Nessa perspectiva, considera-se a criação de um novo paradigma: a participação e colaboração de outros entes nas discussões e nos posicionamentos para o firmamento dos tratados.

Com permissão, ou suporte, do governo federal, e com reconhecimento da comunidade internacional, nos limites das suas competências internas, os estados subnacionais podem atuar. Nesse cenário, tem-se aqui uma forma de cooperação e não oposição ao governo nacional.

Quanto à validade dos documentos firmados por esses atores, o direito tradicional não a reconhece (Convenção de Viena, 1969), mas recentes documentos internacionais já aludem a participação dos governos subnacionais em acordos

vinculativos, especialmente no que tange às questões ambientais, na expressão da governança ambiental global.

O conceito de governança ambiental global parte da ideia inicial de governança global e se identifica como a “soma das organizações, instrumentos de políticas, mecanismos de financiamentos, regras, procedimentos e normas que regulam os processos de proteção ambiental global” (GONÇALVES, 2011, p. 87).

As etapas para a construção de uma governança ambiental global são:

- a) percepção da dimensão dos problemas ambientais e das consequências do seu não enfrentamento (consciência);
- b) diagnósticos e estudos técnico-científicos (participação ampliada);
- c) envolvimento de múltiplos atores na discussão e solução do problema comum;
- d) articulação e mecanismos de cooperação.

O mecanismo global do meio ambiente é criado no intuito de superar lacunas de jurisdição, informação e implementação das políticas protetivas e pode ser verificado pelos seguintes elementos (GONÇALVES, 2011, p. 90):

- a) coleta de dados;
- b) monitoramento e relatórios;
- c) avaliação científica e interligação de conhecimento;
- d) barganha e compensação;
- e) regulamentação dos bens globais;
- f) participação da sociedade civil;
- g) mecanismos financeiros;
- h) transferência de tecnologia;
- i) solução de litígios;
- j) estratégias de implementação.

Considerando a proteção ambiental como um problema comum de perspectiva global, verifica-se, a partir da década de 70, um novo ambiente para a participação ampliada na questão ambiental, numa ação da governança, especialmente o crescimento da participação das ONGs nas discussões internacionais sobre meio ambiente (Estocolmo/72 e Rio/92).

O uso da força e do poder não é mais suficiente no tratamento internacional de tais questões. Acordos internacionais (*umbrella treaties* e *convenções-quadro*) são firmados pelos Estados após articulação entre os diversos

atores (ONU, Estados, OIs e sociedade civil), cabendo, à comunidade epistêmica, o diagnóstico, monitoramento e encaminhamento de ações internacionais para problemas complexos como os ambientais.

Quanto aos atores subnacionais (em vários níveis), percebe-se sua articulação com a criação de redes globais temáticas de atuação, como o ICLEI⁸¹, C40⁸² e Nrg4SD⁸³, com resultados efetivos na proteção ambiental, especialmente na agenda de mudanças climáticas e na biodiversidade.

Essa participação crescente e paralela à do governo nacional reflete na necessidade de se discutir em todos os níveis – regional e local – mecanismos e iniciativas destinadas à promoção de políticas públicas de proteção de bens ambientais e desenvolvimento sustentável.

Assim, através dessa atuação em rede, é possível buscar *per si* meios de solucionar problemas ou necessidades ambientais experimentadas pontualmente, por arranjos e decisões autônomas, sem a necessidade de recorrer ao poder central.

Como o resultado desses arranjos pode ser bem-sucedido, ou não, para essa ou aquela localidade, revela-se a “necessidade de se admitir no processo de tomada de decisão, a presença de pluralidade de atores, transferindo-lhes esferas de poder interdependentes e permitindo a adequação de políticas ambientais às suas próprias realidades” (KOZIAS, 2015, p. 48).

No sistema ONU, verifica-se a criação de agências e entidades que colaboraram na construção da governança ambiental global, como por exemplo:

- a) UNDP (United Nations Development Program) – 1965: operações em países pobres e implementação dos ODM;
- b) Unep/ PNUMA (Programa das Nações Unidas para Meio Ambiente) – 1972: função normativa e de liderança técnico-científica da proteção do meio ambiente;
- c) Comissão para o Desenvolvimento Sustentável – 1992: monitoramento, implementação da Agenda 21 e decisões da RIO/92.
- d) COPs (Conferência das Partes): realizadas regularmente como monitoramento e implementação das convenções-quadro, bem como o

⁸¹ ICLEI: Local Governments for sustainable

⁸² C40: Cities Climate Leadership Group

⁸³ Nrg4SD : Network of Regional Governments for sustainable.

avanço das metas por meio da propositura de protocolos (adendos à convenção). Ex.: COPs das mudanças climáticas.

Assim, podemos conceber a governança ambiental global como um meio, um instrumento, um fenômeno, um processo capaz de produzir resultados eficazes no enfrentamento de problemas comuns sobre o meio ambiente, cuja atuação meramente estatal não se mostra suficiente. Isso porque a governança conta com a participação de múltiplos atores, estatais e não estatais (participação ampliada), no enfrentamento de tais problemas, partindo da ideia do consenso, da persuasão, da negociação e do convencimento para atingimento do objetivo, em vez da coerção. Ganha robustez, quando esse processo em construção vem amparado por regras e princípios, dando-lhe institucionalidade.

Entender o ambiente socioeconômico mundial, as questões da globalização da economia, do mercado e do consumo e o impacto que a atividade humana pode representar nessas questões é propiciar aos *decision makers* possibilidade de estruturar seus planos de ações com base em metas comuns globais e também em políticas nacionais, regionais e locais. Esse aspecto também é influenciado pela sociedade civil, empresas, ONGs e organizações internacionais, pois interferem na definição dos conceitos estudados e na participação da implementação das ações de governança ambiental global.

Por meio da governança, é possível introduzir e legitimar a figura do ator não estatal nas relações internacionais. Isso ocorre na medida em que se aceita a sua participação no processo de cooperação e não na produção de normas. O envolvimento dos governos subnacionais nas relações internacionais, que se dá por contratos, formais ou informais, com entidades estrangeiras, públicas ou privadas, objetivando promover resultados socioeconômicos ou políticos, bem como qualquer outra dimensão externa de sua competência constitucional, é ação de paradiplomacia, que vem sendo cada vez mais reconhecida e implementada na agenda ambiental.

Isso vem possibilitando a construção de novo paradigma do direito internacional público, através da governança, permitindo a participação e a colaboração de outros entes (além dos Estados) nas discussões e nos posicionamentos para o firmamento dos tratados.

Dentro dos princípios de governança, a participação efetiva dos governos locais enquanto atores globais, na pauta da sustentabilidade, vem contribuir, e

muito, para a implementação dos ODS em análise, especialmente na atuação desses governos em redes de municípios. Essa participação propicia discussões, troca de informações e coordenação de políticas públicas. Ademais, infraestrutura das redes internacionais também podem auxiliar os governos regionais e o governo nacional nas ações de desenvolvimento sustentável.

4.2 As redes internacionais de governos subnacionais e locais como ambiente propício para a paradiplomacia ambiental

A paradiplomacia, fenômeno ambientado nos processos de governança global, tem possibilitado significativos resultados em tratativas internacionais, inclusive nas agendas ambiental e econômica. Surge como um conceito das relações internacionais e consiste na inserção de governos subnacionais no cenário internacional, impulsionada pela globalização. Num primeiro olhar, volta-se para assuntos econômicos, mas se estende às agendas pontuais de interesses comuns desses governos, como a ambiental, podendo ser vislumbrada como mecanismo da governança global.

O objetivo central da atuação paradiplomática é possibilitar a atividade internacional dos governos subnacionais (Estados federais, municípios, províncias, distritos etc.), independente da ação diplomática realizada pelo governo nacional, mas não antagônica ou excludente, com enfoque no atingimento de interesses específicos. Na agenda ambiental, revela-se a persecução de objetivos comuns pelos os atores que se aqui relacionam.

Seja em função das especificidades dos interesses tratados nessas relações, seja em razão dos limites que impedem o governo central de exercer de forma eficaz o papel de negociador, o federalismo e seus governos subnacionais têm se fortalecido em ocupar esse papel (LESSA, 2007).

Os municípios têm uma atuação mais ampla na paradiplomacia do que os governos regionais (Estados), pois suas práticas são mais ágeis e mais específicas aos interesses das comunidades locais (RODRIGUES, 2006). Sob o olhar da governança multinível (REI; SETZER; CUNHA, 2012), os governos locais desempenham um papel expressivo, inclusive nas relações paradiplomáticas, de pautas ambientais e econômicas.

Como a proposta do trabalho é propor a atuação dos governos locais, pela paradiplomacia, na pauta fiscal-ambiental, é importante identificar o suporte jurídico para essa prática típica das relações internacionais. O artigo 52, V, da CRFB/1988 confere ao Senado Federal poder para autorizar negociações externas de “interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios”, que por sua vez possibilita a participação desses atores subnacionais em ações externas.

Para Rodrigues (2008), os municípios equiparam-se à União e aos Estados, como entes federativos, com competências próprias e comuns aos demais entes. Completa explicando que a incorporação nas estruturas estaduais e municipais de órgãos para as relações internacionais, bem como a aceitação, pelo Itamaraty, da “diplomacia federativa,” pode alavancar as discussões oficiais para se criar um marco legal da paradiplomacia.

Embora não se tenha ainda um marco legal ou um suporte normativo para a atuação paradiplomática, ela se consolida de forma cada vez mais eficiente em questões ambientais e econômicas, como explica Pinho (2017, p.58):

A ausência de uma normatização internacional que reconheça e que regule a atividade paradiplomática não impede que as demandas dos mercados sejam percebidas para que novas questões desafiadoras na condução da política externa possam ser atendidas. A dinâmica mundial solicita que as ações entre os Estados sejam cada vez mais céleres e a paradiplomacia tem proporcionado diversos acordos firmados por entes subnacionais, mesmo sem a garantia jurídica da ação exterior dos entes subnacionais, em muitos países.

Se as questões ambientais e econômicas se interligam na pauta do desenvolvimento sustentável, e a governança se mostra um importante processo nas relações diplomáticas entre os Estados na gestão e busca de soluções para a sustentabilidade, a participação dos atores subnacionais – regionais e locais – nesse mecanismo da governança global ambiental é cada vez mais ampliada através das ações de paradiplomacia ambiental.

Considerando que a paradiplomacia ambiental é uma realidade crescente e bem-sucedida no enfrentamento de problemas similares, em agendas específicas, na temática ambiental, afirmamos que pela atuação em rede é possível identificar uma série de ações e políticas públicas que foram desenvolvidas a partir dessa troca

de experiências, parcerias e discussões, numa ação de governança ambiental global.

Sobre a ação paradiplomática em rede dos governos subnacionais e locais, Pinho (2017, p. 60) descreve como se realiza o modelo de atuação:

Como nos debates sobre a paradiplomacia, uma das questões centrais refere-se à busca de maior efetividade das ações tomadas entre os atores. Para que as iniciativas fossem mais assertivas, foram criadas redes interligando estes entes e para poder encontrar apoio e força nas suas atuações. No que tange às redes, esse modelo de gestão é aplicado por grandes corporações, que buscam criação de valor e estão atentas aos consumidores.

Como práticas efetivas da paradiplomacia ambiental operacionalizada em rede, citamos o ICLEI⁸⁴, que tem como operacionalização da sua proposta paradiplomática:

- a) a formação de redes específicas destinadas a congregar membros com problemas similares;
- b) a adoção de programas e iniciativas próprios em segmentos específicos ligados ao desenvolvimento sustentável;
- c) a atuação junto a órgãos e fóruns internacionais de discussão dos temas presentes em sua agenda;
- d) o estabelecimento de parcerias com outras organizações internacionais, nacionais, empresas transnacionais e afins para o implemento de suas agendas específicas.

Nas redes específicas do ICLEI, bem como nos programas adotados a partir da discussão e cooperação, observa-se a adoção e implementação de políticas públicas econômicas, sociais, ambientais, com investimento pelos governos locais, captação de recursos internacionais e parcerias destinadas à solução dos problemas comuns enfrentados.

A atuação prática do ICLEI é observada na área de cidades sustentáveis, que resultou, em 2005, na assinatura dos chamados Acordos Urbanos Ambientais. Neles, os governos locais assumiram o compromisso de desenvolver política ecológica e economicamente sustentável voltada para a implementação de programas urbanos de eficiência energética, redução de desperdício, transporte,

⁸⁴ Local Governments for Sustainable. Disponível em: <www.iclei.org>. Acesso em: 12 jan. 2018.

recursos hídricos, a fim de preservar as cidades para as futuras gerações (KOZIAS, 2015).

Da mesma forma, pode-se observar, na agenda das mudanças climáticas, a atuação do C40⁸⁵, com diálogo, pesquisa e enfrentamento comum das cidades-membros. A rede atualmente é integrada por 96 cidades do mundo e possui diversos programas que integram seus membros nas áreas de economia e inovação, finanças, pela paradiplomacia e participação das mulheres.

O C40 possui como uma de suas redes de trabalho o “planejamento e o desenvolvimento urbano”, que objetiva discutir e implementar ações em rede pelas cidades-membros. O sentido disso é o de se criar um programa de melhoria no setor climático, com enfoque no sistema alimentar, no planejamento e no uso do solo, nos detritos de baixo-carbono e no desenvolvimento orientado do trânsito.

Outro modelo de rede recentemente instituída para implementação dos ODS é a “Rede ODS Brasil”⁸⁶, que se propõe a

constituir um coletivo em formato de rede, que dissemine e promova os Princípios e Diretrizes expostos nesta Carta, para que a participação social qualifique a elaboração, o monitoramento e a avaliação de políticas públicas alinhadas à Agenda 2030, assegurando o desenvolvimento humano, econômico, social, cultural e ambiental do país, de forma sustentável.

Em seu último encontro nacional, realizado em 5 e 6 de junho de 2018, o Grupo de Trabalho 2 (GT2) atuou sobre o papel dos governos e casas legislativas na implementação da Agenda 2030 e contou com a participação de representantes de 15 estados e 67 participantes. As propostas⁸⁷ resultantes desse encontro denotam a importante atuação das redes, pelos mecanismos de governança, para o implemento das metas do ODS, inclusive com propostas legislativas para os municípios e desenvolvimento sustentável:

⁸⁵ Cities Climate Leadership Group. Disponível em: < www.c40.org >. Acesso em: 12 jan.2018.

⁸⁶ Disponível em: <<https://www.redeodsbrasil.org/sobre>> . Acesso em: 1 ago. 2018.

⁸⁷ Disponível em:
<<http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3249/1/relatório%20final%203%20encontro.pdf>>.
Acesso em: 1 ago. 2018.

Após amplo debate, o grupo aprovou as seguintes propostas e encaminhamentos:

- Elaborar proposta – a ser encaminhada ao Governo Federal – com sugestões de incentivos aos governos municipais e estaduais que alinhem seus instrumentos de planejamento à Agenda 2030.

Responsáveis: Associação Brasileira de Municípios (ABM), Prefeitura de Parauapebas.

- Inserir a Agenda 2030 nos Poderes Executivo e Legislativo.

a) Promover eventos e capacitações, tendo como público alvo: Governos Municipais e Estaduais, Casas Legislativas, Associações de Vereadores e Deputados, Associações e Consórcios de Municípios, Escolas Legislativas, Escolas de Governo. Responsáveis: Associação Brasileira de Municípios (ABM), Mandato do Vereador Marquito – Florianópolis, Prefeitura de Barcarena.

- Fomentar a troca de experiências entre Governos e Casas Legislativas que já estão atuando com a Agenda 2030

a) Seminário com foco em planejamento governamental, monitoramento e avaliação: na primeira semana de agosto, em Brasília.

b) Seminário com foco em Frentes e Comissões parlamentares: data a definir, em Florianópolis.

Ora, se tantas ações, políticas públicas, parcerias e fomentos na agenda ambiental têm sido realizados pelos atores subnacionais – especialmente os locais, como já ilustrado –, inclusive com a pretensão do desenvolvimento sustentável, e se a política fiscal também é uma realidade no exercício da autonomia constitucional que cada ente subnacional detém, por que não se discute, nas ações em rede, uma política de tributação ambiental comum e uma concessão de incentivos fiscais, por essas cidades, para fomentar atitudes urbanas sustentáveis por seus cidadãos e empresas?

Sob esse aspecto, Pinho (2017, p. 61) é igualmente favorável à utilização de mecanismos paradiplomáticos em diversas vertentes:

Algumas tipificações de paradiplomacia demonstram a flexibilidade com que a intenção de identificar as novas formas de relação com outros entes e as diversas vertentes que este processo tem buscado para atender aos agentes não governamentais internacionais, podem facilitar a formulação de propostas factíveis para a solução de impasses.

Se pensarmos que as grandes cidades têm, nas suas edificações e nos serviços que ali são prestados, atividades economicamente tributáveis e, por sua vez, atividades impactantes no meio ambiente urbano, que em muitas vezes se assemelham nas características e problemas enfrentados, poderíamos construir, no

processo de diálogo e cooperação que o instrumento da governança nos proporciona, a ideia da implementação de ecotributos para essas atividades, fomentando a participação da sociedade civil e de empresas na cooperação com os governos locais para o desenvolvimento sustentável.

Nesse cenário, os desafios principais seriam identificar quais fatos econômicos são tributáveis de forma semelhante por tais governos, diagnosticando, através de estudos técnico-científicos, quais ações e tecnologias poderiam ser implementadas na atividade ou no bem tributável para atribuir-lhe caráter sustentável. Posteriormente, com o envolvimento de múltiplos atores, poder-se-ia propor a melhor solução de ecotributação que pudesse envolver toda a sociedade num mecanismo de cooperação para o problema comum.

4.3 Cooperação “glocal” para implementação da política fiscal verde e ODS 17

A instituição de cidades sustentáveis, como prevê o Objetivo do Desenvolvimento Sustentável (ODS) 12, e a implementação de mecanismos para a produção e o consumo sustentável, encampados pelo ODS 11, têm como importante instrumento de viabilização a ação paradiplomática, especialmente dos governos locais, como estratégia de governança ambiental e econômica.

Ao se considerar que os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável são compromissos assumidos pelos Estados nacionais na Agenda 2030, mas que dependem de forma indissociável da participação de todos, inclusive dos governos subnacionais, a ação integrada dos atores internacionais e locais é pauta também das metas assumidas pelos signatários do tratado que propõe os ODS.

Diante da complexidade dos temas que se agregam à agenda do desenvolvimento sustentável, a cooperação que, inicialmente, foi instituída para o desenvolvimento, pautada apenas na cooperação internacional, se redesenha para mostrar-se mais efetiva, como explicam Leite et al. (2018, p. 3):

Assim, o campo da cooperação internacional para o desenvolvimento, no século XXI, caracteriza-se pela complexidade de temas e de atores envolvidos. Por um lado, agregam-se novas abordagens teóricas, práticas e recursos para a promoção do desenvolvimento. Por outro lado, novos desafios têm sido gerados em termos de focalização, alinhamento entre os doadores e apropriação da agenda pelos receptores. Tais dinâmicas podem ser

observadas na própria evolução da agenda de desenvolvimento da ONU, que incorporou aspectos desenhados no âmbito da OCDE, ecoando a abordagem das Necessidades Humanas Básicas, assim como passou a agregar temas caros aos países em desenvolvimento em suas articulações internacionais, como desenvolvimento industrial, comércio e ciência e tecnologia.

Para os autores (LEITE et al., 2018, p. 5-6), numa agenda em que as preocupações são multifacetadas e inúmeros são os mecanismos de avaliação e gestão, a cooperação internacional não pode afastar-se da participação dos demais atores, regionais e locais, no caminho do desenvolvimento sustentável:

(...) sem a criação de sinergias entre os diversos atores domésticos na busca pelo desenvolvimento ela certamente tenderá a gerar ganhos desiguais para as partes envolvidas. A inserção de novos temas na agenda do desenvolvimento internacional, como ciência e tecnologia, não resolverá esse problema se não vier amparada, por exemplo, pela construção de sistemas nacionais de inovação que permitam que a cooperação internacional gere benefícios em cadeia, e não apenas benefícios isolados para os poucos atores envolvidos.

Com a globalização em crescente exponencial, as parcerias e ações globais são cada vez mais necessárias para o desenvolvimento sustentável. A cooperação, internacional, regional e local, com a troca de informação, ideias, expertises e recursos, é indispensável para o implemento das metas assumidas globalmente. Essa é a proposta do ODS 17, que vê, na conjugação de esforços, importante mecanismo para o desenvolvimento das nações.

O Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) possui projeto no âmbito do ODS 11, que trata sobre a gestão de riscos de desastres⁸⁸, que é implementado por meio de estratégias de cooperação entre os diversos níveis da Federação:

Com experiência técnica na formulação, implementação e acompanhamento de projetos focados em GRD (Gestão de Risco de Desastres), o PNUD trabalha para o fortalecimento das instituições nacionais, estaduais e locais. Em parceria com a Secretaria Nacional de Defesa Civil, o PNUD desenvolveu um curso de atualização em gestão integral de riscos de desastres, com o objetivo de debater conceitos fundamentais de GRD, incluindo a perspectiva nacional de Defesa Civil como os marcos e tendências internacionais

⁸⁸ PNUD. Disponível em: <http://www.br.undp.org/content/dam/brazil/docs/ODS/undp-br-Portfolio-ODS-PNUD_ArquivoCompleto.compressed.pdf>. Acesso em: 5 ago. 2018.

sobre o tema. Desde o início do projeto, já foram capacitados 1.250 agentes de proteção e defesa civil, de 421 municípios. Por meio do diagnóstico de capacidades de agentes da defesa civil, do mapeamento nacional e da produção acadêmica sobre o assunto, o PNUD tem atuado também no fortalecimento da resiliência com foco na prevenção de riscos e desastres.

A partir da ideia que o ODS 17 nos traz de que há uma necessidade global para o atingimento das metas fixadas nos demais Objetivos, e considerando que as estratégias específicas 17.6 e 17.7 tratam não só da necessidade de uma cooperação internacional, mas também com atuação local, propomos-nos a pensar de que forma a cooperação internacional local, na esfera tributária, pode ser um mecanismo de implementação dessas estratégias.

Tais estratégias do ODS 17⁸⁹ especificam:

17.16 reforçar a parceria global para o desenvolvimento sustentável complementada por parcerias multissetoriais, que mobilizem e compartilhem conhecimento, experiência, tecnologia e recursos financeiros para apoiar a realização dos objetivos do desenvolvimento sustentável em todos os países, particularmente nos países em desenvolvimento

17.17 incentivar e promover parcerias públicas, público-privadas, privadas, e com a sociedade civil eficazes, a partir da experiência das estratégias de mobilização de recursos dessas parcerias

Assim, aos governos locais fica a incumbência de adotar os ODS em sua gestão local, promovendo políticas concordantes com o desenvolvimento sustentável, com a participação popular e com a disseminação das metas propostas.

Para Ruiz (2017, p. 178-179), o estudo da Cooperação Internacional para o Desenvolvimento (CID), no campo das relações internacionais, se evidencia em diversos níveis de atuação na América Latina, quando da análise da cooperação Sul-Sul (CSS):

O caso da América Latina evidencia o que em diferentes níveis de atuação (local, estadual, regional ou internacional) se está fazendo para alcançar uma boa gestão técnica e um apropriado alinhamento político em torno à implementação da CSS.

No contexto internacional, por exemplo, a maioria dos países da América Latina têm participado de maneira mais ativa nas discussões sobre os assuntos do desenvolvimento. Desta forma, se incentiva a consolidação da nova agenda de desenvolvimento: os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), adotados em

⁸⁹ Disponível em: <<http://www.estrategiaods.org.br/os-ods/ods17/>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

setembro de 2015. Tal agenda pretende ser mais inclusiva em relação aos países localizados no sul da América Latina, do que foi anteriormente, a agenda dos objetivos do milênio.

Por outro lado, no âmbito regional a CSS na América Latina está sendo implementada como uma ferramenta para melhorar os processos coletivos do desenvolvimento de forma mais autônoma, mediante a consolidação de acordos regionais, nos quais os países da região podem compartilhar experiências e conhecimentos, bem como boas e novas práticas. Por sua parte, no âmbito local, cada país vem incorporando dentro de suas políticas internas os compromissos internacionais, visando alcançar os ODS dentro de suas fronteiras e ao mesmo tempo, atingir seus propósitos em assuntos relacionados com a política exterior.

Na atuação das redes internacionais de municípios, estudadas no item anterior, identificamos a existência, no C40, de um programa de cooperação entre os governos locais, com vistas a diminuir o impacto urbano nas questões climáticas. O “Pacto de Prefeitos”⁹⁰, como é chamado o programa, é um importante exemplo de cooperação internacional na agenda ambiental, com o monitoramento e os compromissos mútuos de ações paradiplomáticas para redução de GEE⁹¹:

O Pacto de Prefeitos é o maior esforço cooperativo entre prefeitos e autoridades municipais para reduzir as emissões de gases de efeito estufa e os riscos climáticos nas cidades. Ao estabelecer uma plataforma comum para capturar o impacto das ações coletivas das cidades por meio de medições padronizadas de emissões e riscos climáticos e relatórios públicos consistentes de seus esforços, fornece evidências concretas de que as cidades são verdadeiros líderes climáticos e que a ação local pode ter um impacto global significativo. Para estar totalmente em conformidade com o Pacto de Prefeitos, as cidades se comprometem a agir em três fases, com requisitos cobrindo tanto a mitigação do clima quanto a adaptação. Parceiros do Pacto de Prefeitos incluem C40, ICLEI, UCLG e UN Habitat. O CDP é o parceiro de relatórios das cidades C40.

Nessa plataforma que monitora e divulga o avanço das metas estabelecidas pelo “Pacto de Prefeitos”, é possível ter a parceria de outras redes internacionais, OIs, de ONGs, que cooperariam para a mitigação de um problema que não é só local, mas global.

Diante do incremento da atuação local para a consecução das metas assumidas internacionalmente pelos governos centrais, inclusive com a troca de

⁹⁰ “Compact of Mayors”. Disponível em: <<https://www.c40.org/programmes/compact-of-mayors>>. Acesso em: 5 jul.18.

⁹¹ Gases de Efeito Estufa.

experiências práticas legislativas no campo das políticas públicas de desenvolvimento sustentável, percebe-se a necessidade do alargamento dos eixos de atuação, capaz de envolver as ações governamentais e da sociedade civil.

Nesse sentido, não localizamos, ao longo do percurso deste trabalho, nenhuma prática inserida nas redes, aqui analisadas, que tratassem de uma política fiscal verde. Apesar de inúmeras ações de política local-global, inclusive no campo legislativo-governamental, para o fomento de ações sustentáveis, a tributação verde e a adequação da política federativa fiscal não estão contempladas em suas agendas, muito embora vejamos nessa prática uma importante ação para implantação dos ODS, especialmente os ODS 11 e 12.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tese aqui apresentada desenvolveu o estudo sobre os ecotributos e como a sua inserção na política local tem sido efetivada, com ênfase em identificar sua contribuição para a implementação dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, especialmente os ODS 11 e 12.

A partir da análise do sistema tributário, argumentamos que a instituição de tributos verdes, amparados na extrafiscalidade e nos moldes do sistema constitucional, serve como importante instrumento econômico de desenvolvimento sustentável. Com isso, o nosso objetivo amplo de apresentar a tributação ambiental como mecanismo da governança e sustentabilidade foi cumprido, o que se verifica, igualmente, aos objetivos específicos e às questões da pesquisa.

As questões específicas são concernentes aos tributos verdes já instituídos, bem como à política fiscal ambiental e às formas desse novo paradigma do sistema de tributação, amparadas no princípio do poluidor-pagador, protetor-recebedor e prevenção. A tributação ambiental pelos governos subnacionais e locais e a cooperação “glocal” no âmbito da tributação ambiental, também foram analisadas e defendidas como essenciais para o desenvolvimento sustentável e para esse novo cenário que se encontra o direito pós-moderno.

A metodologia realizada na pesquisa constituiu-se da verificação teórico-jurídica das formas de implementação da tributação ambiental, aplicável aos governos subnacionais e locais, partindo, posteriormente, para a análise de como esse instrumento pode ser moldado para fomento da sustentabilidade e dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável 11 e 12, pelo método dedutivo. Com isso, pretende-se propor uma cooperação local-internacional na área tributária, para gestão dos ecotributos.

Com a revisão da literatura levantada e das práticas tributárias identificadas na gestão da sustentabilidade, por meio de instrumentos fiscais e econômicos, encontramos respaldo jurídico para afirmar a hipótese de que a tributação ambiental é permitida e necessária a coadunar o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental, em atendimento aos princípios preconizados na Constituição.

Para atingir a proposta, que necessariamente vem estabelecer um novo discurso a respeito da tributação e da forma como os governos devem pensar a política fiscal, num ambiente de desenvolvimento sustentável, apresentamos, no Capítulo 1, como o surgimento do Direito Ambiental Internacional e suas preocupações no mundo cada vez mais globalizados foram uma importante mudança desse paradigma.

A evolução do direito internacional, que se manifestava, no passado, quase que exclusivamente numa regulação das relações entre os Estados e, depois das organizações internacionais, mostra-se insuficiente na tratativa das questões pós-modernas. Uma dessas questões é a ambiental, que, diante da globalização e do desenvolvimento, deixou de ter um olhar apenas no aspecto da soberania no aproveitamento dos recursos naturais.

Os autores estudados, e que amparam o primeiro capítulo, nos indicaram que a pós-modernidade tornou forçoso um novo olhar para o direito internacional, com relação às questões de alta complexidade, em que os padrões de conhecimento estabelecidos não satisfazem a urgência dos problemas dessa sociedade global. Nesse panorama, insere-se o discurso do direito ambiental internacional, que, numa interface com as relações internacionais e outras ciências que estudam o meio ambiente, propõe novos mecanismos para o enfrentamento das questões ambientais e que afetam a vida no planeta de forma global.

Entre esses mecanismos, a participação de outros atores, em cooperação com os sujeitos tradicionais de direito internacional, representa aquele que se debruça na pesquisa, pois acreditamos ser peça-chave para a implementação do desenvolvimento sustentável.

O desenvolvimento sustentável é princípio que surge na pauta desse novo padrão de direito internacional, precisamente o direito ambiental internacional, e preceitua que o desenvolvimento econômico deve adequar-se ao desenvolvimento social e à proteção ambiental. A preocupação axiológica em estabelecê-lo como princípio foi possibilitar a adesão, por parte de todos, dos atores que interferem nesse ambiente, e não apenas os Estados.

Utilizando-se do modelo *bottom-up*, que não vem impor comandos da norma para os sujeitos, mas envolve os atores na adesão e discussão da mudança de comportamento a ser implantada, o direito consegue conectar os valores

igualmente pretendidos na economia e nas relações internacionais e em modelos de gestão, para a consecução do fim sustentabilidade.

Propõe-se equacionar o crescimento aos limites da capacidade do suporte dos meios. Ambiente adequado, economicamente viável e socialmente justo (COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, 1991). Traz à pauta da justiça social o equilíbrio do crescimento econômico e a proteção ambiental.

Desde o Relatório Brundtland (COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, 1991) até os tempos atuais, muito se avançou na agenda do direito ambiental internacional, especialmente do que concerne ao desenvolvimento sustentável e aos novos mecanismos de sustentabilidade. A Agenda 2030, que instituiu os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, ampliando as metas já pactuadas pela Agenda 2015 (Objetivos do Milênio), vem reafirmar e tornar mais efetivo o compromisso dos Estados em encamparem ações e fomentarem a participação de todos na melhoria da qualidade de vida e na sadia existência dessa e de futuras gerações.

Justamente pela relevância internacional que se revestem as metas assumidas na Agenda 2030, e pelo papel de protagonismo que ela impõe à participação ampliada da academia, da sociedade civil e dos governos subnacionais na consecução de seus objetivos pactuados pelos Estados soberanos, é que se optou como recorte da tese a consecução desses objetivos pela política fiscal verde.

Nessa perspectiva do desenvolvimento sustentável, os Estados, valendo-se dos princípios caracterizados pelo regime de direito ambiental internacional, devem promover não só ações públicas nesse sentido, mas também incentivar tais práticas por toda sua sociedade (especialmente por aqueles que exploram tais recursos) e ainda pautar-se por tais princípios na regulação de sua política de comércio exterior.

Identificamos a possibilidade dos Estados atuarem em prol do desenvolvimento sustentável, por mecanismos de controle e indutores de comportamento. Os primeiros são caracterizados pelas normas proibitivas ou permissivas, que definem os instrumentos de comando e controle, impondo aos administrados limites de poluição, emissões, uso dos recursos naturais e fiscalização e aplicação de sanções aos infratores de tais normas, os chamados instrumentos punitivos.

A abordagem da pesquisa, no entanto, optou pela análise dos instrumentos indutores de conduta, com o mapeamento das políticas tarifárias, especificamente os ecotributos, na gestão da sustentabilidade. Por isso, não se aprofunda no estudo os demais instrumentos econômicos e seus impactos na proteção do meio ambiente, apesar de abordá-los para sustentar a proposta da tributação ambiental.

Para isso, demonstramos ainda no Capítulo 1 a possibilidade jurídica da política de tributação ambiental para a proposta de desenvolvimento sustentável, especialmente como contribuição para os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) 11 e 12, que propõem, respectivamente a implementação de cidades sustentáveis e a produção e consumo sustentável.

Na sequência, nos capítulos que se sucedem, passamos a descrever os meios pelos quais se identifica a tributação ambiental, perpassando pela ideia oriunda na economia, o imposto pigouviano, e demonstrando de que forma ela já se exprime no Brasil.

A importância de se estudar o imposto pigouviano como ponto de partida para a tributação ambiental é a sua primazia em tratar do tema; observando o impacto causado pelas atividades econômicas e a necessidade de se instituir mecanismos para que os agentes internalizem os custos da operação poluente, com a expectativa de se fomentar técnicas mais limpas de produção.

Do levantamento legislativo realizado e das teorias jurídico-econômicas analisadas, conclui-se que, em tese, existem três principais possibilidades para instituição de uma política fiscal verde:

- a) com a aplicação de adicionais tarifários ou alíquotas progressivas para as atividades mais poluentes, para que estas internalizem os custos do impacto ambiental causado, reduzindo a atividade danosa ou implementando práticas e tecnologias mais limpas na produção. Essa forma se revela em consonância com o *pigouvian tax* e tem como fundamento o princípio do poluidor-pagador;
- b) com a reversão das receitas tributárias auferidas pela incidência majorada do tributo em atividades poluentes, para mitigar o impacto causado por tais atividades, instituindo políticas públicas igualmente amparadas no princípio do poluidor-pagador;

- c) a partir da criação de incentivos fiscais que premiem as atividades econômicas mais eficientes e limpas, fomentando as empresas e a sociedade civil a adequarem seus meios de produção e consumo à sustentabilidade, com respaldo no princípio do protetor-recebedor.

Das formas jurídicas que podem se revestir a política fiscal verde, identificamos que o direito brasileiro implementou todas, ainda que de forma pulverizada e não coordenada, no exercício do federalismo fiscal, pelos governos subnacionais e locais.

Na sistemática abordada pela primeira hipótese – o *pigouvian tax* – verificamos a existência da Contribuição RAT, que incide sobre as atividades econômicas e que causam impacto no meio ambiente do trabalho. Possui um adicional progressivo, o FAP, que se gradua pelo risco da atividade laboral tributada.

Nota-se que o valor majorado do tributo poderá fomentar uma ação preventiva das empresas para tornar a sua atividade econômica menos nociva ao trabalhador, com menor externalidade ambiental-social, uma vez que o custo mais alto da contribuição e o desejo de diminuir a internalização desse custo por parte do agente econômico o leve a implementar mecanismos mais sustentáveis.

Outro importante mecanismo identificado na sistemática do imposto pigouviano e com a preocupação na gestão de resíduos nas cidades é a taxa de coleta de lixo seletiva. Pode ter diversos nomes, como desejarem os municípios, detentores da competência tributária nessa hipótese tributável, mas sempre com enfoque em encampar a ação coletiva na gestão do lixo.

A taxa de coleta de lixo, que tipicamente tem como função fiscal o custeio desse serviço público específico e divisível, prestado pelos municípios ou suas concessionárias, se reveste da função extrafiscal ambiental quando em sua lei definidora possui adicionais tarifários para os contribuintes que não praticarem a gestão de seus resíduos quando do descarte. A maior tributação faz com que a pessoa internalize em seu orçamento pessoal o custo do descarte inadequado do lixo que produz.

Crítica se faz à falta de vontade política dos governos locais em implementar tal tributação verde relativa à taxa de coleta seletiva e de envolver a comunidade na gestão dos resíduos da cidade, crescente problema ambiental dos centros urbanos.

Quanto à sistemática de tributação ambiental na forma de reversão de receitas tributárias, identificamos nesta tese a existência da CIDE-combustíveis e do ICMS ecológico, como exemplos implementados no Brasil.

A primeira tem previsão legal para que parte das receitas arrecadadas pela União com a tributação da atividade petrolífera – altamente impactante ao meio ambiente – seja revertida em políticas de compensação ambiental.

O ICMS, por sua vez, tem autorização constitucional para definir os critérios de como repassará aos municípios parte da receita arrecadada pelos estados com a tributação da circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação. Dessa forma, a lei estadual poderá definir maior repasse àqueles municípios que adequem suas políticas locais à preservação ambiental.

Acreditamos que o ICMS ecológico tem um importante papel no fomento de práticas sustentáveis pelos municípios que, no intento de receber maior repasse de verbas dos estados, envolverão toda a comunidade local nas ações de sustentabilidade. O que falta, em nosso entender, é uma efetiva conscientização e informação dos governos locais nos estados em que o ICMS ecológico já foi instituído, para que se saiba quais decisões políticas tomar em prol do desenvolvimento sustentável.

Da análise da tributação ambiental ainda sob a ótica da reversão de receitas, sustentamos a possibilidade da instituição da contribuição de iluminação pública como ecotributo, muito embora não se tenha identificado nenhuma hipótese dessa sistemática de fato. Pretendemos, como uma das contribuições dessa pesquisa, sugerir como política fiscal ambiental a reversão de parte das receitas tributárias da COSIP, para a implementação de um sistema de iluminação pública mais eficiente e limpo.

Sabe-se que a função fiscal da COSIP é custear o serviço de iluminação pública nas cidades; por sua vez, o sistema constitucional autoriza a utilização dessa receita para expansão e incremento do sistema. Ora, se parte dessa receita pode ser revertida para melhoria do sistema, por que não implementar um sistema de energia sustentável?

Demonstra-se a possibilidade jurídica dessa instituição ainda no Capítulo 2, com o suporte da legislação brasileira e do sistema constitucional aos municípios

que pretenderem a implantação de um sistema de iluminação pública mais sustentável nas cidades.

Apesar de identificarmos fundamento jurídico para tributação ambiental amparada no princípio do poluidor-pagador, bem como exemplos concretos dessa tributação no Brasil, concluímos que não é a forma mais eficiente de se pensar o tributo verde.

Não é através de uma tributação acentuada que o meio ambiente será preservado, mas com diferentes estímulos e benefícios fiscais, com enfoque nos projetos que trazem programas ambientais que preservem ou recuperem o meio ambiente degradado.

O homem continuará comprometendo, além de sua própria existência, as das próximas gerações, se não se conscientizar de que os princípios fundamentais, dentre eles o respeito ao meio ambiente saudável, limitam sua liberdade de exploração da atividade econômica.

Por isso, sustentamos que a instituição de ecotributos com base na prevenção e no princípio do protetor-recebedor tem o efeito de envolver todos os sujeitos que atuam na comunidade e encampar uma ação coordenada e eficaz para o desenvolvimento sustentável.

Nesse sentido, identificamos no Capítulo 3 os ecotributos implementados na forma de incentivos fiscais, que tem por fim extrafiscal promover a mudança de comportamento social dos agentes que praticam atividades impactantes ao meio ambiente.

O recorte dos tributos analisados nesse capítulo restringiu o estudo aos impostos estaduais e municipais, por serem relevantes para as hipóteses de cooperação levantadas na introdução e analisadas no último capítulo. Muito embora se tenha identificado, na esfera federal, o ITR e o IPI moldados para a tributação ambiental, destacamos os impostos IPVA verde, IPTU verde e ISS ecológico, por conta das razões apresentadas.

Em análise ao IPVA verde, de competência estadual, verificou-se que a legislação própria de cada estado vem definir redução de alíquotas para a incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores menos poluentes. Com essa medida, pretende-se desonerar aquele que adquire veículo mais sustentável, com menor emissão de poluentes na atmosfera, visando à melhoria da qualidade do ar e, por consequência, mitigando os efeitos na mudança climática.

Essa política fiscal vem induzir mudança de comportamento dos sujeitos na aquisição de carros novos, pois leva em conta, na sua aquisição também o custo do imposto ora analisado, de incidência anual.

Apesar de entendermos que a proposta do IPVA verde seja importante mecanismo de envolvimento da sociedade na mudança de paradigma sobre o desenvolvimento sustentável, a falta de uniformidade das legislações dos estados e a não adesão de todos os entes federativos subnacionais a essa política fazem com que ainda não se tenha empiricamente o alcance esperado.

Outra conclusão que se chega é que a proposta do IPVA verde poderia incluir mais uma política de tributação ambiental espelhando-se no modelo adotado por Portugal, que tem proposta de descontos tributários para quem fizer o descarte sustentável do veículo a ser inutilizado na compra de outro novo. Não se identificou nos estados brasileiros legislação a esse respeito, inobstante seja uma possibilidade jurídica aos governos subnacionais.

Seguindo a análise dos tributos ambientais no molde protetor-recebedor, a pesquisa aborda os impostos municipais IPTU e ISS, que também podem ter sua legislação adaptada à extrafiscalidade para o desenvolvimento sustentável.

A legislação local acerca do IPTU verde concede descontos ou redução de alíquotas do imposto para os proprietários de imóveis urbanos adequem suas construções à sustentabilidade. Tais adequações podem ser a inclusão de telhado verde, de sistema de captação e utilização de água pluvial ou reuso de água residual, de sistema de aquecimento solar ou de aproveitamento energético solar e, ainda, a opção por construções com material sustentável.

Entendemos que o IPTU verde é política pública que tem intrínseca relação com o ODS 11, que prevê ações para atingir a meta da implementação de cidades e comunidades sustentáveis. As novas tendências globais exigem dos centros urbanos uma preocupação com a sustentabilidade, que reflete na gestão dos resíduos urbanos, na qualidade da água, na mobilidade, na eficiência energética, nas construções adequadas e sustentáveis e na gestão das moradias.

Nesse sentido, os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS), em especial o ODS 11, denota a importância de a gestão municipal encampar políticas que promovam a implementação das metas anteriormente descritas. A política fiscal municipal poderia, por meio da instituição do IPTU verde, conceder incentivos fiscais

para que os proprietários de imóveis urbanos adequassem suas construções, tornando-as mais sustentáveis e cooperando para o alcance do objetivo já descrito.

O ISS, imposto municipal tal qual o IPTU, tem sua política fiscal verde pouquíssimo utilizada pelos governos locais no Brasil, apesar de sua viabilidade jurídica ter sido demonstrada no Capítulo 3. A proposta de redução de alíquotas ou de descontos do valor final do imposto, quando da sua incidência sobre serviços prestados de forma mais sustentável, ainda não é uma realidade nos municípios brasileiros.

O que se identificou em poucas legislações municipais é o desconto do ISS para serviços de construção civil em construções novas ou reformas de edificações que fossem realizadas de forma mais sustentável, implementando nos imóveis os sistemas de menor impacto ambiental, nos mesmos moldes do IPTU.

Observando o impacto dos serviços praticados nas cidades e a política tributária do ISS, consideramos que a criação de uma legislação municipal que fomenta os agentes privados ao exercício dessa atividade econômica local mais sustentável é necessária política de gestão da sustentabilidade voltada à produção e o consumo sustentáveis, tal qual se almeja no ODS 12.

Analisados os tributos ambientais, seu suporte jurídico e os mecanismos de implementação da política fiscal verde, com ênfase nos ecotributos municipais, adentramos no Capítulo 4, que tem a proposta de demonstrar como a participação ampliada de diversos atores – mecanismo da governança ambiental global – é viável e necessária à consecução dos ODS 11 e 12.

Nessa proposta, optamos pela abordagem da atuação dos governos subnacionais e locais, com ênfase neste último, que, pela atuação paradiplomática, pode exercer papel de extrema relevância na cooperação para o desenvolvimento sustentável.

O primeiro aspecto da conclusão que chegamos no capítulo considerado é a relevância da participação ampliada dos governos subnacionais e locais na governança ambiental global para o desenvolvimento sustentável.

A chamada governança em camadas (MARKS, 1996) pode ter uma dimensão vertical, que requer ação coordenada de políticas nacionais e internacionais que, lideradas por governo central, devem ser implementadas localmente, envolvendo todos os atores da busca da solução do problema comum; ou dimensão horizontal, em que se verificam relações entre governos nacionais,

subnacionais e locais; parcerias, redes e coalizões (em diversos níveis territoriais) sem influência hierárquica ou organizacional. Ademais, ela permite arranjos de cooperação entre os diversos níveis que a permeiam, independentemente da hierarquia nacional.

Conhecida como paradiplomacia nas relações internacionais (RIBEIRO, 2009), as relações entre governos locais, independente da ação nacional, em questões pontuais de atuação, têm supedâneo jurídico quando exercidas dentro do ambiente e permissivo constitucional.

Como a proposta da tese é propor a atuação dos governos locais, pela paradiplomacia, na pauta fiscal-ambiental, apresentamos no Capítulo 4 o suporte jurídico para essa prática típica das relações internacionais e demonstramos sua concretude nas questões econômicas e ambientais.

O recorte feito para apresentar a proposta foi a atuação dos municípios pelas redes de cooperação internacional, existentes na agenda ambiental e econômica e exemplificadas nas redes ICEI, C40 e Rede ODS Brasil, sendo esta última de atuação específica na implementação dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030.

Avaliando os resultados e dificuldades da pesquisa, chegamos a conclusão que a tributação ambiental tem seu espaço jurídico e econômico no direito ambiental internacional, especialmente no que tange às opções que o Estado tem para atingir os ODS, compromisso assumido quando da adesão à Agenda 2030.

Como o sistema tributário nos Estados federais perpassa pelo exercício da competência legislativa dos governos subnacionais e locais, sua atuação na política fiscal verde pode cooperar para os fins do desenvolvimento sustentável.

Embora seja meta assumida pelo ODS 17 a cooperação para atingir os compromissos da Agenda 2030 e, de fato, existam redes criadas pelos governos locais atuando paradiplomaticamente nesse fim, merecia a política fiscal verde ser encampada por essa prática.

Se ações para a construção de cidades e comunidades sustentáveis (ODS 11) e produção e consumo sustentável (ODS 12) dependem de ações coordenadas dos governos, empresas, sociedade civil e academia, propõe-se a inclusão dos ecotributos locais, de forma sistêmica, como política para o desenvolvimento sustentável – prática do pensar globalmente e agir localmente.

O que se verificou nesse ambiente é que a cooperação global-local, que preferimos chamar de “glocal”, tem surtido efeitos na proteção do meio ambiente, seja pela adoção de políticas públicas comuns, seja pela educação para a sustentabilidade, seja pela gestão de recursos ou interferência nos setores econômicos. Não se verifica, contudo, uma cooperação na esfera fiscal, sequer com troca de expertises legislativas de tributação verde.

A discussão final e central da tese identificou a inexistência de uma prática de cooperação fiscal entre os governos subnacionais ou locais, muito embora essa cooperação exista em agendas transversais a esta, como a ambiental e econômica. A contribuição da pesquisa se delineia na possibilidade de se fornecer a base jurídica para uma cooperação fiscal-ambiental de forma aplicada e para se implementar a reforma fiscal verde mais efetiva, na agenda do desenvolvimento sustentável.

As implicações jurídicas dessa proposta apresentam o desafio de se coadunar os limites constitucionais de cada sistema tributário dos Estados federais com as competências exercidas pelos municípios no federalismo fiscal, criando um sistema harmônico de políticas fiscais pela cooperação desses entes tributantes, a ser encampada pelas redes já existentes.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando; CASELLA, Paulo Borba; SILVA, Geraldo E. do Nascimento. **Manual de direito internacional público**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2011 .

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2016.

ALMENDRAL, Violeta Ruiz. **Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica**. In: Anuário n.º 6 da Faculdade de Ciências Jurídicas da Universidade de Antofagasta, Chile, 2000.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do. **Manual do candidato: noções de direito internacional**. 4. ed. atual. Brasília: Funag, 2012. Disponível em: <http://funag.gov.br/loja/download/1006-Manual_do_Candidato_-_Nocoos_de_Direito_e_Direito_Internacional.pdf>. Acesso em: 2 abr. 2018.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Souza. **O princípio do poluidor-pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente**. São Paulo: Coimbra, 1997.

ARAÚJO, Cláudia Campos. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Senac, 2003.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. O direito pós-moderno e a codificação. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 94, p. 3-12, 1999. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67429>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

AZEVEDO, Cristiane Vieira Jaccoud do Carmo. Distribuição dos recursos Cide-Combustível: o contra-senso no estímulo à adoção de condutas ambientalmente desejáveis. In: **GONÇALVES, Alcindo; RODRIGUES, Gilberto M. A. (Org). Direito do petróleo e gás: aspectos ambientais e internacionais**. Santos: Editora Universitária Leopoldianum, 2007. p. 51-56.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução às ciências das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_____. Notas de atualização de DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARRAL, Welber. Protecionismo e neoproteccionismo no comércio internacional. In: BARRAL, Welber (Org.). **O Brasil e o protecionismo**. São Paulo: Aduaneiras, 2002. p.13 -38.

BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário** (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2010. p. 947-986.

BARROS, Josieni Pereira de. O tributo verde como estratégia de gestão da sustentabilidade no âmbito municipal: o ISS como mecanismo da tributação ambiental. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL INTERNACIONAL, 3, 2014. Santos. **Anais...** Santos Leopoldianum, 2014, p. 257-270.

_____. Política econômica e Objetivos do Desenvolvimento Sustentável: contribuição de iluminação pública como financiamento para implementação de Energia Sustentável nas cidades. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL INTERNACIONAL, 4, 2016, Santos. **Anais...** Santos: Leopoldianum, 2016a.

_____. Tributação ambiental como instrumento do desenvolvimento sustentável: desafios em face do livre-comércio. In: VIEIRA, Andreia Costa (Coord.). **Estudos sobre direito econômico internacional e meio ambiente**. São Paulo: Torto & Direito, 2016b. p. 73-82.

BARROS-PLATIAU, Ana Flávia. **O Brasil na governança das grandes questões ambientais contemporâneas**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011.

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

BEZERRA, Pedro Ivo Soares. Utilização dos incentivos fiscais como mecanismo para promover a sustentabilidade ecológica. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 59, p. 307 a 336, jul./dez. 2011.

BITTAR, EDUARDO C. B. **O direito na pós-modernidade**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Univesitária, 2009.

BRASIL. Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Promulgo a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm>. Acesso em: 30 jun. 2016.

BRIERLY, J. L. **Direito internacional**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1968.

C40 CITIES. Disponível em: <www.c40.org>. Acesso em: 12 abr. 16.

CASELLA, Paulo Borba. Fundamentos e perspectivas do direito internacional pós-moderno. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**. São Paulo, v.101, p. 433-466, dez./jan., 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental**: por uma remodelação

ecológica dos tributos. Coimbra: Almedina, 2012.

CEMPRE – Compromisso Empresarial para Reciclagem. **Ciclosoft**. 2016. Disponível em: <<http://cempre.org.br/ciclosoft/id/8>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso futuro comum**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1991.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso Futuro Comum**. Edição em Português. Rio de Janeiro: FGV, [1987]1991.

COMISSÃO SOBRE GOVERNANÇA GLOBAL. **Nossa comunidade global: relatório da comissão sobre governança global**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1996.

COSTA, José Augusto Fontoura. Aspectos fundantes da Conferência de Estocolmo de 1972. In: DERANI, Cristiane; COSTA, José Augusto Fontoura (Org.). **Direito ambiental internacional**. Santos: Leopoldianum. 2001. p.11-26.

COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. Coleção Estudos de Direito Tributário.

_____. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

_____. **Direito ambiental econômico**. São Paulo: Max Limonade, 1997.

DERANI, Cristiane; COSTA, José Augusto Fontoura (Orgs.). **Direito ambiental internacional**. Santos: Leopoldianum, 2001.

DUPUY, René-Jean. **O direito internacional**. Coimbra: Almedina, 1993.

FERNANDES, José Antônio. **Relações internacionais contemporâneas**. Itajaí: Univali, 1998.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FRIDSTRØM, Lasse; ØSTLI, Vegard. **The vehicle purchase tax as a climate policy instrument**. 2017. Disponível em: <https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=ITEA2015&paper_id=86>. Acesso em: 2 fev. 18.

FULLERTON, Don; METCALF, Gilbert E. Environmental taxes and the double-dividend hypothesis: did you really expect something for nothing? **NBER Working**

Papers, [S.l.], n. w6199, não paginado. 2000. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=225957>. Acesso em: 30 jun. 2018.

GARCEZ, Gabriela Soldano. Cadeias globais de valor e proteção do meio ambiente, conforme os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030. In: VIEIRA, Andreia Costa (Coord.). **Estudos sobre direito econômico internacional e meio ambiente**. São Paulo: Torto & Direito. 2016. p. 41-51.

GONÇALVES, Alcindo. Definindo governança e governança global. In: GONÇALVES, Alcindo; COSTA, José Augusto Fontoura. **Governança global e regimes internacionais**. São Paulo: Almedina, 2011a. p. 43-62.

_____. Governança ambiental global. In: GONÇALVES, Alcindo; COSTA, José Augusto Fontoura. **Governança global e regimes internacionais**. São Paulo: Almedina, 2011b. p.13-20.

_____. **Governança Global e o Direito Internacional Público**. In: JUBILUT, Liliana Lyra (coord). **Direito Internacional Atual**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p. 83-101.

GOMES, Nuno de Sá. **Manual de direito fiscal**. Lisboa: Rei dos Livros, 2000. v.1.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRANZIERA, Maria Luiza Machado. **Direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GROTIUS, Hugo. O direito da guerra e da paz. Ijuí: Unijuí, , 2004. v.1.

ICLEI. **Local Governments for Sustainability**. Disponível em: <www.iclei.org>. Acesso em: 12 abr. 2016.

JELLINEK, Georg. **Teoria general del estado**. Buenos Aires: Editorial Albatros, 1954.

KEATING, Michael. Regiones y asuntos internacionales: motivos, oportunidades y estrategias. In: ALDECOA, Francisco; KEATING, Michael (Ed.) **Paradiplomacia: las relaciones internacionales de las regiones**. Madrid: Marcial Pons/Ediciones jurídicas y sociales, 2000. p.11-28.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KOTZIAS, Fernanda Vieira; SILVEIRA, Henrique Lago da. Contribuições da paradiplomacia para a Agenda Ambiental da Governança Global: aspectos teóricos e práticos. In: GONÇALVES, Alcindo; REI, Fernando (Org.). **Governança e paradiplomacia ambiental**. Santos: Leopoldianum, 2015. p.11-50.

LEITE, Iara C. et al.. Apresentação do dossiê: a cooperação internacional para o desenvolvimento: debates e práticas. **Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais**. v. 3, n.1, jun./2018. p.1-6. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufpb.br/index.php/rppi/article/view/41115/20574>>. Acesso em: 16 ago. 2018.

LESSA, José Vicente da Silva. **Paradiplomacia no Brasil e no mundo**: o poder de celebrar tratados dos governos não centrais. Viçosa: Ed. UFV, 2007.

LYOTARD, Jean-François. **A condição pós-moderna**. 12. ed. Tradução de Ricardo Corrêa Barbosa. Rio de Janeiro: José Olímpio, 1979.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARKS, Gary; HOOGHE, Liesbet; BLANK, Kermit. European integration since the 1980s: state-centric versus multi-level governance. **Journal of Common Market Studies**, [S.l.], v. 34, 1996. p. 341-378.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, Natanael. Tratados internacionais em matéria tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v.3, n. 12, p. 193-201, jul./set. 1995.

MATIAS, Eduardo Felipe P. A humanidade e suas fronteiras: do estado soberano à sociedade global. In: MATIAS, Eduardo Felipe P. **O modelo da sociedade global**. São Paulo: Paz e Terra, 2005. p. 445-465.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 9. ed. São Paulo: RT, 2015.

MEADOWS, Donella H. **Limites do crescimento**. 2. ed. São Paulo: Perspectiva, 1978.

MELO, Álisson José Maia; OLIVEIRA NETO, Emetério Silva de. Uma análise comparativa da fiscalidade ambiental de veículos automotores no Brasil e em Portugal. **RJLB**, ano 1, n. 4, p. 27-52, 2015. Disponível em: <http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2015/4/2015_04_0027_0052.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2018.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2006.

MOREIRA, Assis. **Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, diz OCDE**. 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>>. Acesso em: 6/ jul. 2015.

NIMUBONA, Alain Desiré; DESGAGNÉ, Bernard Sinclair. **The pigouvian tax rule in the presence of an Eco-Industry**. Montreal: Fondazione Eni Enrico Matei, 2005.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

OCDE. **Environmentally related taxes**. Glossary of Statistical Terms. 2005. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6437>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

OCDE. **Environmental fiscal reform: progress, prospects and pitfalls**. OECD Report for the G7 Environment Ministers. 2017. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/environmental-fiscal-reform-G7-environment-ministerial-meeting-june-2017.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

OCDE. **Environmental taxation a guide for policy makers**. 2011. Disponível em: <<http://www.oecd.org/environment/tools-evaluation/48164926.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

ONU. **Declaração de Johannesburg sobre Desenvolvimento Sustentável**. Johannesburg, 2002. Disponível em: <www.mma.gov.br/estruturas/agenda21/_arquivos/joanesburgo.doc>. Acesso em: 20 jul. 2017.

ONU. **O futuro que queremos**. [S.I.]: ONU, 2012.

ONU. **Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano**. Estocolmo, 1972. Disponível em: <www.mma.gov.br/estruturas/agenda21/_arquivos/estocolmo.doc>. Acesso em: 18 fev. 2016.

ONUBR. **Declaração do Rio Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, 1992. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2016.

ONUBR. **A ONU e o meio ambiente**. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/acao/meio-ambiente/>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

OLIVEIRA, Odete Maria de. Relações internacionais: breves apontamentos e contextualização. In: OLIVEIRA, Odete Maria de (Coord.). **Relações internacionais e globalização**. Ijuí: Unijuí, 1998. p.15-65

PIGOU, Arthur C. **The economics of welfare**. London: Macmillan, 1920. Disponível em: <http://files.libertyfund.org/files/1410/Pigou_0316.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2018.

PINHO, Mariângela Mendes Lomba. **Paradiplomacia ambiental e econômica no regime internacional de mudanças climáticas: a iniciativa Regions Adapt**. 2017. 264 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental Internacional, Universidade Católica de Santos, 2017.

PNUMA. **Caminhos para o desenvolvimento sustentável e a erradicação da pobreza**: síntese para tomadores de decisão. 2011. Disponível em: <<http://www.fapesp.br/rio20/media/Rumo-a-uma-Economia-Verde.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 17.

REI, Fernando Cardoso Fernandes; SETZER, Joana; CUNHA, Kamyla. A Rio+20 e o quadro institucional pelo desenvolvimento sustentável: o papel dos governos subnacionais na governança ambiental global. **Revista de Direito Internacional**, [S.l.], v. 9, n. 3. Número Especial: Direito Internacional do Meio Ambiente. Brasília: Uniceub, 2012.

RIBEIRO, Maria Clotilde Meirelles. **Globalização e novos atores**: a paradiplomacia das cidades brasileiras. Salvador: Edufba, 2009.

RODRIGUES, Gilberto Marcos Antônio. De Estocolmo 72 a Montego Bay 82: o ingresso do meio ambiente na agenda global. In: DERANI, Cristiane; COSTA, José Augusto Fontoura (Org.). **Direito ambiental internacional**. Santos: Leopoldianum. 2001. p.27-49.

_____. **Paradiplomacia e direito internacional no Brasil**. 2006. Trabalho apresentado no GT Direito Internacional Contemporâneo do 15º Encontro Preparatório do Conpedi, Recife, junho de 2006.

_____. Relações internacionais federativas no Brasil. **Revista Dados**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 1015-1034, 2008.

Ruiz, Paula. A Cooperação Sul-Sul no estudo das relações internacionais. **Razón Crítica**, [S.l.], 3, p. 177-183, 2017. Disponível em: <<https://revistas.utadeo.edu.co/index.php/razoncritica/article/view/1232>>. Acesso em: 26 jul. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANDS, Philippe. **Principles of international environmental law**. 2. ed. Cambridge, University press, 2003.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação e políticas públicas**: o ICMS ecológico. **Verba Juris**, [S.l.], v.3, n. 3, p.154-190. jan./dez., 2004. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufpb.br/index.php/vj/article/view/14806/8368>>. Acesso em: 22 jul. 18.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEAN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, Deise Marcelino da; REI, Fernando Cardozo Fernandes. Direito Internacional do Meio Ambiente (DIMA) e Direito Ambiental Internacional (DAI): novos atores em cena. In: CONGRESSO NACIONAL CONPEDI: A HUMANIZAÇÃO DO DIREITO E A HORIZONTALIZAÇÃO DA JUSTIÇA NO SÉCULO XXI, 23, 2014, João Pessoa. Direito Internacional I. Florianópolis: CONPEDI, 2014. v. 1. p. 8-492. Disponível em: < <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=16e62507eba0d973>>. Acesso em: 17 jan. 2018.

SILVEIRA, Vladmir Oliveira da; SANCHES, Samyra Haydêe Dal Farra Napolini; COUTO, Monica Benetti (Org.). **Direito e desenvolvimento no Brasil no século XXI**. Brasília: CONPEDI/IPEA, 2013.

SLAUGHTER, Anne-Marie. The Accountability of Government Networks. **Indiana Journal of Global Legal Studies** [S.l.], v. 8, n. 2, p. 347-367. Disponível em: <<http://www.repository.law.indiana.edu/ijgls/vol8/iss2/5>>. Acesso em: 29 ago. 2018.

SOARES, Guido Fernando Silva. **Direito internacional do meio ambiente: emergência, obrigações e responsabilidades**. São Paulo: Atlas, 2001.

SOARES, Cláudia Dias. Tributação automóvel, consignação de receitas fiscais e afins: algumas reflexões. **Revista Fisco**, Lisboa, ano 16, n. 119/121, p.165-174, set. 2005.

SUÁREZ, Francisco. **Tratado de las leyes y de Dios legislador**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967. Traduzido por José Ramón Eguillor Muniozguren com introdução de Luis Vela Sanchez.

THORSTENSEN, Vera; VIEIRA, Andreia. **Regulatory barriers to trade: TBT, SPS and Sustainability Standarts**. São Paulo: VT, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TÔRRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **A nova dimensão do direito internacional público**. Brasília: Instituto Rio Branco, 2003.

UNEA. United Nations Environment Assembly Disponível em <<http://web.unep.org/environmentassembly/about-un-environment-assembly>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

UNITED NATIONS (UN). **Report of the United Nations Conference on the Human Environment**. Stockholm, 1972. Disponível em: <<http://www.un-documents.net/aconf48-14r1.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2016.

UNITED NATIONS (UN). **Programme for the Further Implementation of Agenda 21**. 1997. Disponível em: <<http://www.un.org/documents/ga/res/spec/ares19-2.htm>>. Acesso em: 18 dez. 2017.

UNITED NATIONS ECONOMIC AND SOCIAL COMMISSION FOR ASIA AND THE PACIFIC (UNESCAP). **What is good governance? 2009**. Disponível em: <<https://www.unescap.org/resources/what-good-governance>>. Acesso em: 1 abr. 2016.

VEIGA, José Eli da. **Sustentabilidade: a legitimação de um novo valor**. 2. ed. São Paulo: Senac, 2010.

VIEIRA, Andreia Costa. Tributação ambiental na organização mundial do comércio. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 26, São Paulo: Dialética, 2011, p. 172.

_____. A OMC e o policy space dos estados: questões de flexibilidade, desenvolvimento sustentável, políticas públicas no GATT e no GATS. In: AMARAL JÚNIOR, Alberto do; CELLI JÚNIOR, Umberto. **A OMC: desafios e perspectivas**. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

WEISS, Edith Brown. **Fairness to future generations: international law, common patrimony and intergenerational equity**. Tokyo: Transnational, 1989.

WEND, Rudolf. **Die Gebühr als Lenkungsmittel**. Hamburg: Hansischer Gildenverlag, Joachim Heitmann & Co., 1975.

WOODS, Ngaire. **The political economy of globalization**. New York: St. Martin's Press: 2000.