



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO**

HAYLTON DE SOUZA ALVES

**TRIBUTAÇÃO DO LIXO RECICLADO: UMA ANÁLISE DAS
CONSEQUÊNCIAS SOCIOECONÔMICAS E FISCAIS DA
INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A RECICLAGEM.**

**FORTALEZA
2013**

HAYLTON DE SOUZA ALVES

**TRIBUTAÇÃO DO LIXO RECICLADO: UMA ANÁLISE DAS
CONSEQUÊNCIAS SOCIOECONÔMICAS E FISCAIS DA
INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A RECICLAGEM.**

Monografia apresentada como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação de conteúdo e de metodologia do Professor Hugo de Brito Machado Segundo.

Orientador: Professor Hugo de Brito Machado Segundo

**FORTALEZA
2013**

HAYLTON DE SOUZA ALVES

**TRIBUTAÇÃO DO LIXO RECICLADO: UMA ANÁLISE DAS
CONSEQUÊNCIAS SOCIOECONÔMICAS E FISCAIS DA
INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE A RECICLAGEM.**

Monografia apresentada à banca examinadora e à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, adequada e aprovada para suprir exigência parcial inerente à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Regn Roberto Marques de Melo Júnior
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof. Dr. Francisco de Araújo Macedo Filho
Universidade Federal do Ceará - UFC

Dedico este trabalho às pessoas que, verdadeiramente, sacrificaram por mim, meus pais, a quem tanto amo e sou grato pelas diversas renúncias existenciais e pelos numerosos investimentos desinteressados.

“O Direito não serve, senão para se realizar. Então, não lhe basta uma pretensão normativa, é preciso que lhe dê efetividade social.” (Rudolf Von Lhering, A finalidade do Direito)

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me abençoar em todos os dias de minha vida, dando-me forças para realizar meus sonhos;

Ao meu querido pai, Haelton Alves de Souza, que me deixou me ensinou a lutar pelos meus sonhos, dando-me, outrossim, o exemplo de homem vencedor através dos estudos;

À minha querida mãe, Antonia Maria de Souza Alves, pelo amor, pelo carinho, pelo respeito em que me ensinou a ser uma pessoa digna, honrada e humilde;

À minha irmã, Helen Kathia de Souza Alves com que partilhei tantos momentos de felicidade;

Aos meus amigos, especialmente Artur Emílio de Carvalho Pinto e José Teles Bezerra Junior, pelo companheirismo sincero e pelas longas, mas proveitosas discussões jurídicas;

Ao meu Orientador, Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, pela instigação ao tema ora pesquisado e pela diligência, suporte material e intelectual oferecidos no desenvolvimento desta monografia;

Aos professores Regnoberto Melo e Francisco Macedo por terem disponibilizado seu precioso tempo e participarem da mesa examinadora deste trabalho monográfico;

Aos excelentes professores que tive na Faculdade de Direito, a exemplo dos brilhantes Marcio Diniz, Lino Menezes, Maria José, Janaina Noleto, William Marques, Cândido Albuquerque, Álvaro Melo, Tarin Mont'alverna, Yuri Magalhães, Paulo Aragão, Maurício Benevides, Mantovani Colares, Régis Frota, Dimas Macedo e Raimundo Bezerra Falcão;

Ao meu chefe Dr. Sidney Guerra Reginaldo, pelo apoio, confiança e pelas lições de vida que decerto sempre me lembrarei;

Aos meus Chefes que tive a oportunidade e o privilégio de trabalhar na Procuradoria Geral do Estado do Ceará, o Dr. Deusdedit Duarte e Débora Diógenes;

Aos Meus amigos de turma em especial ao Fernando Elias e a Suzana Maurício, por terem sido os primeiros a me receberem na Faculdade de Direito da UFC;

Não esquecendo os demais amigos que me acompanharam ao longo desses quase cinco anos de curso, Bruno Saraiva, Joshua Lopes, Régis Augusto, Cláudio Henrique, Weber Busgaib, Pedro de Castro, Isaac Rodrigues; Alexandre Batista, Anderson Moraes, Catherine Mota, Raffaella Nascimento, Clícia Martins, Arthur Dantas, Davi Soares, Lauro Olinda, Amanda Siqueira e Edberto Euclides.

Aos funcionários da Faculdade de Direito que sempre se dispuseram a me auxiliar quando necessário, em especial ao meu eterno amigo Vieira, além dos amigos Nelson, Erisvaldo e Cristiany.

Por fim, a UFC por financiar minha bolsa de pesquisa PIBIC, sem o qual essa pesquisa não teria sido possível.

RESUMO

O princípio do desenvolvimento sustentável tem por conteúdo a manutenção das bases vitais da (re)produção do homem e de suas atividades, garantindo uma relação harmônica entre aquele e a natureza. Nesse contexto, a reciclagem do lixo surge como uma fonte alternativa de proteção ao meio ambiente. O Estado, por sua vez, tendo por escopo a concretização dos princípios constitucionais referentes à garantia do meio ambiente ecologicamente equilibrado e à livre iniciativa, deve incentivar atividades, como a reciclagem, que representam a procura por um ponto de equilíbrio entre desenvolvimento e preservação do meio ambiente. Para atingir determinado fim, o Estado utiliza-se de instrumentos econômico-financeiros, como o tributo, revestido da função extrafiscal, para influir no comportamento dos entes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas ao meio ambiente, e, ao reverso, desestimular as nocivas ao aludido bem comum. Elucida-se que se pretende analisar se, de fato, o Estado tem atuado no exercício constitucional da defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços. Deve-se destacar, ainda, que há, atualmente, uma corrente doutrinária que entende pela incorreção da aplicação do ISS sobre o lixo reciclado, sob o argumento de que não se trata de um serviço, e, sim, de um produto. Sendo uma atividade de industrialização, a reciclagem enseja a aplicação do IPI, concernente às operações relativas à produção de mercadorias, que tem, como fato gerador, uma obrigação de dar. Por seu turno, a prestação de serviço, envolvendo uma obrigação de fazer, desencadearia a incidência do ISS. Com efeito, deve-se verificar o real sentido do conceito, no Direito Tributário, de serviço e de produto, a fim de se esclarecer a correta incidência tributária à qual o lixo reciclado deve ser submetido. Assim, após o cotejamento entre os tributos retromencionados, devem-se analisar as conseqüências jurídico-econômicas da aplicação do IPI na reciclagem do lixo, mormente em decorrência da aplicação do princípio da não-cumulatividade da última espécie tributária.

Palavras-chave: Tributação do Lixo. Inconstitucionalidade da incidência do ISS. Desenvolvimento Sustentável. Reciclagem.

ABSTRACT

The principle of sustainable development has as content the maintainance of the vital basis of the (re) production of men and his activities, ensuring a harmonious relationship between him and the nature. In this context, garbage recycling emerges as an alternative source of environmental protection. The State, in its turn, with the purpose of achieving the constitutional principles regarding the guarantee of an ecologically balanced environment and free enterprise, should encourage activities such as recycling, which represent the search for a balance between development and preservation of the environment. In order to achieve a certain end, the State uses economic-financial instruments such as taxes, coated with extrafiscal function, to influence the behavior of economic entities and to encourage positive initiatives for the environment, discouraging, on the other hand, harmful ones to the alluded common good. It is important to clarify that it is aimed to examine whether, in fact, the State has acted in the exercise of the constitutional protection of the environment, including different treatment according to the environmental impact of products and services. It should be noted, though, that there is currently a line of doctrine that defends the incorrectness of applying ISS (a Brazilian tax on services of any kind) on recycled garbage, under the argument that it is not a service, but, actually, a product. Being an industrialization activity, recycling entails the application of IPI (another Brazilian tax on industrialized products), concerning the operations related to the production of goods, which has, as generating factor, an obligation to give. In turn, provision of service, involving an obligation to do, would bring the incidence of ISS. Indeed, one must check the real meaning of the concept, in Tax Law, of service and product, in order to clarify the proper application of taxes which the recycled garbage must be submitted to. Thus, after the comparison between the two mentioned taxes, the legal and economic consequences of the application of IPI in garbage recycling must be analyzed, especially due to the application of the principle of non-cumulativeness regarding IPI. Finally, it is emphasized that it will be applied the hermeneutic-deductive method, since the study leads to conclusions based on theoretical assumptions indicated by literature and jurisprudence.

Keywords: Taxation of Trash. Unconstitutionality of incidence the ISS. Sustainable Development. Recycling.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE COMO DIREITO FUNDAMENTAL. ...	16
2.1. A Atual Conjuntura de Degradação do Meio-Ambiente.	16
2.2. A proteção Constitucional ao Meio-Ambiente.	19
3. UTILIZAÇÃO DO TRIBUTO NA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE.	23
3.1. Métodos de Intervenção do Estado na Economia.	23
3.2. A Tributação Extrafiscal na Proteção ao Meio Ambiente.	26
3.3. Políticas Públicas para as Externalidades.	30
4. A NATUREZA JURÍDICA DA RECICLAGEM DO LIXO.	34
5. A TRIBUTAÇÃO NA RECICLAGEM DO LIXO.	38
5.1. A Inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a Reciclagem do lixo.	38
5.2 A Incidência do IPI sobre a Reciclagem do Lixo.	42
5.3 A Não Cumulativa do ICMS e do IPI.	46
6. CONCLUSÃO.	51
REFERÊNCIAS.	53

1 INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico brasileiro, a partir de 1988, elevou ao *status* constitucional a salvaguarda do meio ambiente, considerando ser de todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, cabendo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo, bem como estabelecer diretrizes, princípios e instrumentos para a efetiva proteção ao bem jurídico em tela.

A referida positivação decorreu de um contexto sócio-histórico em que a preocupação com o meio ambiente tornou-se necessária, tendo em vista a busca pela manutenção de uma adequada qualidade de vida, ao mesmo tempo em que se evidenciou a esgotabilidade dos recursos naturais.

Dessa forma, em meio a uma conjuntura de extrema degradação da natureza, trazendo reflexos negativos para a sociedade global, têm-se buscado meios alternativos para o desenvolvimento econômico compatibilizado com a proteção ao meio ambiente.

Nessa linha argumentativa, a reciclagem do lixo adquire cada vez mais importância no horizonte das alternativas viáveis para se assegurar a preservação do meio ambiente em via dupla: ao mesmo tempo em que evita a necessidade de novas extrações de matéria-prima, reduz a quantidade de resíduos sólidos depositados no cotidiano das grandes cidades.

Destaca-se, ainda, que a reciclagem contribui para a diminuição significativa da poluição do solo, da água e do ar, além de poder reduzir os custos de produção, bem como gerar mais empregos no mercado de trabalho.

Assim, no presente trabalho se analisará a natureza jurídica da reciclagem do lixo no âmbito do Direito Tributário, tendo em vista que a definição desta esclarecerá a correta incidência tributária sobre a referida atividade, ensejando impactos sociais, econômicos e fiscais.

O conceito de serviço envolve a idéia de uma prestação de fazer, por meio da qual alguém fornece uma atividade para outrem. Entretanto, o ato de industrialização não foca no serviço, por si só, mas na prestação de entregar ou disponibilizar um produto para o mercado, temos assim matéria bastante controversa no que refere a natureza jurídica da reciclagem.

O ponto de partida será o entendimento doutrinário, pois a norma é clara sobre a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a reciclagem por entender aquela como uma prestação de serviço. Entretanto, doutrinadores como Hugo de Brito Machado tem levantado a hipótese da inconstitucionalidade desta tributação, já que a referida atividade econômica seria, na verdade, um ato industrial, em vez de serviço, devendo incidir tão somente, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Desse modo, uma investigação científica acurada mostra-se conveniente para esclarecer a natureza jurídica da reciclagem, tendo em vista que a definição desta acarreta conseqüências socioeconômicas e fiscais tanto para os particulares como para as Fazendas Públicas.

Para a análise dos aludidos impactos sociais, econômicos e fiscais se estudará se a tributação sobre a reciclagem do lixo seria uma forma eficiente de intervenção estatal com o propósito de garantir o desenvolvimento sustentável.

É cediço, destacar que a reciclagem do lixo pode ser encarada como um ponto de equilíbrio entre o desenvolvimento social, o crescimento econômico e a utilização dos recursos naturais. Não há dúvida de que o valor econômico é estimado em demasia na sociedade hodierna, marcada pelo consumo e pela individualidade. Todavia, a preservação e o desenvolvimento econômico devem coexistir, de modo que aquela não acarrete a anulação deste.

A Carta Magna vigente, outrossim, ao regular a ordem econômica, teve, por escopo, a efetivação do princípio constitucional da proteção ao meio ambiente, em que estabelece que 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, observada a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado, conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Não se pode olvidar, igualmente, que o Poder Público exerce um papel fundamental na garantia do meio ambiente ecologicamente equilibrado ao mesmo tempo em que deve assegurar a livre iniciativa dos particulares. Cabe destacar que aquele dispõe de instrumentos econômico-financeiros, sendo o tributo um destes, que visarão à modulação de condutas que influenciam na preservação ecológica.

Nesse contexto de preservação ecológica é que o tema em liça tem ganhado espaço nos debates sobre desenvolvimento sustentável, principalmente o papel do direito tributário para a efetivação dos princípios constitucionais que versam sobre meio ambiente.

Assim a partir dessa constante preocupação da sociedade com o meio ambiente é que inicialmente através de um Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica – PIBIC foi que o autor do presente trabalho acadêmico analisou a tema preliminarmente. Com efeito, ante a necessidade de uma exploração do assunto em caráter mais profundo é que se apresentará a presente monografia em quatro capítulos analisando os principais pontos sobre as conseqüências socioeconômicas e fiscais da incidência do IPI sobre a reciclagem.

Na vertente monografia, utilizar-se-á pesquisa essencialmente bibliográfica e documental, socorrendo-se do estudo da doutrina existente acerca do tema em tablado, assim como da análise da literatura pertinente de seus aspectos envolvidos, sem embargo dos vários outros ângulos que se revelarem ao largo do desenvolvimento deste estudo.

Por sua natureza propedêutica, a pesquisa doutrinária realizar-se-á a respaldar as posições firmadas no trabalho em tela, almejando propiciar

fundamentação científica a estas, que buscam atingir aptidão necessária para seguir os parâmetros de que carece a realização da ciência, evitando a sua redução ao senso comum.

No primeiro capítulo, apresentar-se-á o panorama da degradação ambiental e a necessidade de se fortalecer o desenvolvimento sustentável como forma de cumprimento dos preceitos constitucionais de proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Em pó, demonstrar-se-á o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito fundamental carecedor de tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental, devido aos efeitos da degradação na sadia qualidade de vida.

No segundo capítulo, discute-se as formas de intervenção do Estado nas relações privadas com o fito de se proteger o meio ambiente valendo-se dos instrumentos econômico-financeiros que se revelam eficazes na indução de condutas socialmente desejadas.

Conforme exposto acima, um desses mecanismos seria o tributo, por meio da sua função extrafiscal, através da qual se induz positiva ou negativamente o comportamento dos agentes que contribuem com o fisco. Desse modo, as condutas em conformidade com o desenvolvimento sustentável são estimuladas; e as que agredem em excesso o entorno, gravadas.

Nesse panorama, a tributação, com supedâneo no dispositivo constitucional que autoriza um tratamento diferenciado em razão do potencial lesivo ao meio ambiente da atividade econômica, mostra-se um meio viável para induzir comportamentos ecologicamente sustentáveis, ao incentivar os favoráveis à preservação do entorno e, por outro lado, gravar os que fazem o inverso.

Dessa forma, o tributo, por meio da sua função extrafiscal, pode ser visto além do seu propósito precípua de providenciar a arrecadação do Estado, mas concebido também enquanto um instrumento capaz de incentivar a

reciclagem e, por via reflexa, a cadeia produtiva de diversos setores industriais.

No terceiro capítulo, discute-se os conceitos de reciclagem como serviço ou produto, constatando-se a inexistência de um consenso doutrinário acerca do assunto. Não obstante a vagueza léxica estabelece-se um ponto de partida lógico-conceitual, a fim de balizar o estudo. Em seguida, procede-se a uma investigação da natureza jurídica da reciclagem de lixo.

No quarto capítulo, se analisará de forma detalhada a incidência do ISS, IPI e do ICMS sobre a reciclagem de lixo e suas particularidades.

O ISS é arrecadado pelos Municípios; por seu turno, o IPI o é pela União, podendo gerar uma guerra fiscal. Além disso, se se incidisse o segundo imposto na reciclagem, gerar-se-ia um crédito para o produtor em decorrência do princípio da não-cumulatividade desta espécie tributária, ocasionando evidente incentivo econômico à atividade em comento.

Em razão do princípio da não-cumulatividade do IPI, por força de dispositivo constitucional, compensar-se-iam os valores que forem devidos em cada operação da reciclagem, com o montante cobrado nas anteriores. Assim, ensejar-se-ia o crédito deste imposto na aquisição do lixo utilizado como sua matéria-prima.

Além disso, o IPI apresenta uma alíquota variável de acordo com a essencialidade do produto, de modo que, quanto mais este for indispensável para o consumo da coletividade, em proporção inversa, menor será a sua alíquota. Convém registrar que quanto mais supérfluo for o bem, maior será a sua alíquota.

A despeito de o constituinte originário ter estabelecido critério único para a fixação da alíquota do IPI, qual seja, a essencialidade do produto, pesquisas acadêmicas têm apontado a necessidade de se instituir o IPI ecológico, tendo em vista que os bens ambientais são indispensáveis à sadia qualidade de vida do ser humano.

2 A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE COMO DIREITO FUNDAMENTAL.

2.1 A Atual Conjuntura de Degradação do Meio-Ambiente.

A preocupação ecológica é, sem dúvida, uma das principais prioridades da sociedade atual, isso porque os níveis de poluição e de degradação ao meio ambiente têm visivelmente impactado o equilíbrio da vida em nosso planeta.

Temos hoje um cenário de ameaça ao ecossistema marítimo e terrestre, devido aos constantes despejos de resíduos tóxicos nos rios e nos mares, além do crescente desmatamento das florestas tropicais, fruto do consumismo desenfreado.

Percebe-se, após à Revolução Industrial, que o acesso a produtos industrializados passou a ser de fácil obtenção, tendo, assim, o surgimento de uma sociedade que polui em demasia, sem a devida preocupação de recuperar o meio ambiente.

A forma como a produção e o consumo está sendo conduzida desde então exige recursos e gera resíduos, ambos em quantidades vultosas, que estão ameaçando a capacidade de suporte do próprio planeta.

Desta feita, pode-se afirmar que o agravamento da referida situação, em nosso cotidiano, tem como principais causas o consumismo exacerbado, tendo como conseqüência o despejo de lixo em locais inadequados e o aumento populacional do planeta que, dentro deste ciclo, faz com que o aumento do consumo seja seriamente dilatado.

No Brasil, seguindo a tendência mundial, a produção de resíduos sólidos vem crescendo desordenadamente. Segundo estudo feito pela Associação Brasileira de Empresas de Limpeza Pública e Resíduos Especiais

(ABRELPE), entre 2009 e 2010, a produção de resíduos sólidos cresceu seis vezes mais que a população.¹

É bem verdade que, nas últimas décadas, os governos têm demonstrado maior interesse na solução dos problemas ambientais, em especial da poluição por meio de resíduos sólidos. Cita-se, como exemplo, a Convenção de Estocolmo, o Protocolo de Kioto, Eco92 e, mais recentemente, o encontro de Nações em Copenhague.

Porém, mesmo com a realização de diversos acordos ambientais nas citadas conferências, os resultados têm sido considerados insatisfatórios para especialistas. É certo que ainda falta compromisso com a causa pelos governantes em cumprir os acordos firmados nessas reuniões. A questão econômica tem sido o maior entrave, principalmente entre os países desenvolvidos, para se chegar a uma solução viável de se conter a degradação ambiental.

No entanto, apesar dos poucos resultados obtidos nessas conferências, um conceito, no caso o de desenvolvimento sustentável, surgiu como uma possibilidade de não prejudicar a economia ao passo que se preserva a natureza. Sobre o tema, o professor Celso Fiorilo assim disserta:

(...), o princípio do desenvolvimento sustentável tem por *conteúdo* a manutenção das bases vitais da produção e reprodução do homem e de suas atividades, garantindo igualmente uma relação satisfatória entre os homens e destes com o seu ambiente, para que as futuras gerações também tenham oportunidade de desfrutar os mesmos recursos que temos hoje à nossa disposição.²

Por meio do desenvolvimento sustentável, é possível chegarmos ao ponto de equilíbrio entre o desenvolvimento social, o crescimento econômico e a utilização dos recursos naturais, os quais exigem um adequado planejamento territorial que tenha em conta os limites territoriais.³

É certo que o desenvolvimento econômico, a livre concorrência e a iniciativa pautada em condutas verdes são tidas como forma de preservar o

¹ ABRELPE. Panorama dos Resíduos Sólidos no Brasil. 2011, acessado em <<http://a3p.ibri.gov.br/pdf/ABRELPE%20Panorama%202001%20RSU-1.pdf>> em 19/02/2013

² FIORILO, Celso Antonio Pacheco. Curso de direito ambiental brasileiro. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 27

³ *ibidem*. p. 37

meio ambiente ecologicamente equilibrado, todavia o desenvolvimento sustentável não deve ser visto como a solução de todos os problemas, ou seja, uma medida que por si só terá o condão de desenvolver sem degradar de forma brusca e imediata.

Nesse contexto, a reciclagem de resíduos sólidos surge como um dos elementos de integração entre desenvolvimento e proteção ao meio ambiente, tendo por escopo viabilizar as condutas socialmente desejadas, principalmente nas grandes potências econômicas, que são também as maiores poluidoras e produtoras de lixo do planeta.

A reindustrialização dos resíduos sólidos recicláveis, de forma a inseri-los novamente ao mercado, é amplamente difundida como uma medida benéfica, que, sem dúvida, reduz os danos ambientais, pois viabiliza o reaproveitamento da matéria prima para a confecção de novos produtos, principalmente de papéis, plásticos, metais e vidros.

Isso, inequivocamente, colabora para a solução de um grande problema das grandes metrópoles (como dar fim ao lixo?), ajudando, ainda, na preservação de muitos recursos naturais que seriam gastos na fabricação de novos produtos, diminuindo consideravelmente a degradação do meio ambiente.

Anota-se, de forma genérica, que a reciclagem nada mais é do que o termo utilizado para designar o reaproveitamento de materiais beneficiados como matéria prima para um novo produto.

Além dos benefícios à natureza, a reciclagem do lixo está se tornando uma atividade bastante lucrativa para os que detêm o poder de controlar parte dessa cadeia produtiva, em especial da parte onde o produto é inserido no mercado de consumo.

2.2 A proteção Constitucional ao Meio-Ambiente.

O legislador constituinte, certamente com o fim de garantir o direito difuso ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, dispôs, no artigo 225 de nossa Magna Carta, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Sendo a natureza um bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, deve esta ser tutelada pelo Estado por meio de ações ou medidas voltadas para garantir a adequada e efetiva proteção.

Nesse sentido, Jean Carlos Dias⁴, reconhece que os direitos ambientais se revestem da forma difusa, sendo dever do Estado a elaboração de políticas públicas adequadas à proteção desta, a partir de ações que visem produzir efeitos no presente e no futuro, na medida em que são adotadas pelo Estado como diretrizes de sua ação em todos os campos da sua intervenção na sociedade.

Deve-se, no entanto, ressaltar que a preservação do meio-ambiente não é um dever apenas do Estado, mas sim de toda a sociedade, tendo como fim a preservação ecológica para as presentes e futuras gerações, não elidindo o dever da sociedade de atuar na conservação e na preservação do direito em que é titular.

Outra não é a lição da Professora Fernanda Medeiros:

Assim, o homem, na condição de cidadão, torna-se detentor do direito a um meio ambiente saudável e equilibrado e também sujeito ativo do Dever Fundamental de proteção do meio ambiente, de tal sorte que propomos a possibilidade de se instituir, no espaço participativo e na ética, uma caminhada rumo a um ordenamento jurídico fraterno e solidário. Ancora-se a análise da preservação ambiental como um direito fundamental, constitucionalmente reconhecido. Porém, esta não é a única questão suscitada: a proteção ambiental constitui-se em responsabilidade tanto do indivíduo quanto da sociedade, admitindo suas posições no processo de preservação, reparação e promoção, assim, reveladas como um dever fundamental. Como inerente do direito, pressupomos a exploração dos conceitos de eficácia e de efetividade da norma em relação à aplicação de princípios jurídicos à proteção do meio ambiente.⁵

⁴ DIAS, Jean Carlos. Políticas Públicas e Questão Ambiental. Revista de Direito Ambiental. São Paulo, v. 8, n. 31, p. 117-135, jul/set. 2003, p. 120.

⁵ MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. Meio ambiente. Direito e dever fundamental. Porto Alegre: Livraria do

A Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, em seu artigo 3º, define meio ambiente como conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas.

Destaque-se que o professor Paulo de Bessa critica o conceito de meio ambiente apresentado na lei Lei nº 6.938/81 com fundamento na superficialidade da abordagem da referida lei sobre o tema cujas questões importantes como gênero humano e aspectos sócias não foram contemplados. E acrescenta

Um aspecto que julgamos da maior importância é o fato de que, após a entrada em vigência da Carta de 1988, não se pode mais pensar em tutela ambiental restrita a um único bem. Assim é porque o bem jurídico ambiente é complexo. O meio ambiente é uma totalidade e só assim pode ser compreendido e estudado.⁶

Ante a importância e a inter-relação entre diversos princípios constitucionais, em especial da qualidade de vida por intermédio de um ambiente ecologicamente saudável, temos assim a inovação na atual magna carta, qual seja, a criação de um direito fundamental a proteção ao meio ambiente.

Ressalte-se que não há que se negar a essência de direito fundamental do meio ambiente pelo fato deste não se encontrar no rol do artigo 5º da Constituição Federal, pois a interpretação quanto a isso deve ser em face do conteúdo normativo do direito tutelado.

Sobre o tema disserta Antônio Herman Benjamin:

Além da instituição desse inovador “dever de não degradar” e da ecologização do direito de propriedade, os mais recentes modelos constitucionais elevam a tutela ambiental ao nível não de um direito qualquer, mas de um direito fundamental, em pé de igualdade (ou mesmo, para alguns doutrinadores, em patamar superior) com outros também previstos no quadro da constituição, entre os quais se destaca, por razões óbvias, o direito de propriedade.⁷

Advogado. 2004. p. 21.

⁶ ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito Ambiental. 7ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2004. p. 68.

⁷ BENJAMIN, Antonio Herman. Direito Constitucional Ambiental Brasileiro. IN CANOTILHO, José Joaquim Gomes;

Da leitura do excerto colacionado acima, exsurge a cristalina ilação que o Meio Ambiente ecologicamente equilibrado atingiu de fato o *status* de direito fundamental, corroborando nesse sentido José Afonso da Silva, senão veja:

“O ambientalismo passou a ser tema de elevada importância nas Constituições mais recentes. Entre nelas deliberadamente como direito fundamental da pessoa humana, não como simples aspecto da atribuição de órgãos ou de entidades públicas, como ocorria em Constituições mais antigas.”⁸

Nesse trilhar, pode-se afirmar que o artigo 225 da Constituição Federal dispõe do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, associado aos princípios da garantia do desenvolvimento, pleno emprego, justiça social e da segurança da existência da dignidade, conforme aduz Eros Roberto Grau:

O princípio da defesa do meio ambiente conforme a ordem econômica (mundo do ser), informando substancialmente os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego. Além de objetivo,, em si, é instrumento necessário – e indispensável – à realização do fim dessa ordem, o de assegurar a todos existência digna. Nutre também, ademais, os ditames da justiça social. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo – diz, o art. 225, caput.⁹

Assim, tem-se que a questão de preservação ambiental não está limitada apenas no âmbito do aludido princípio constitucional, pois este encontra-se intimamente associado à questão econômica, tratando-se, decerto, de princípio constitucional impositivo.

Percebe-se, que a teleologia do artigo 225 da Constituição Federal tem como fim dar à devida efetividade a proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, sendo de todos, a responsabilidade de sua manutenção. Daí surge a essência da existência de um direito de difuso, pois a degradação da natureza acarreta a violação de um direito comum do povo.

Nesse azo, apesar de termos no meio ambiente um direito de tutela coletiva, cabe ao Estado dar a devida efetividade neste direito fundamental, se valendo assim de tratamentos diferenciados para aqueles produtos ou serviços

MORATO LEITE, José Rubens (orgs) 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 2008. p. 73

⁸ SILVA, José Afonso. Direito Ambiental Constitucional. 4ª ed. São Paulo: Malheiros. 2003. p. 43.

⁹ GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 14ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2010. p. 256

conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Destaque-se, que os efeitos no ordenamento jurídico das normas de intervenção por direção serão analisados cuidadosamente em linhas futuras, posto que não se pode olvidar que estas são mecanismos de indução de condutas capazes de conceder a eficácia necessária ao artigo 170 de nossa Magna Carta.

3 UTILIZAÇÃO DO TRIBUTO NA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE.

3.1 Métodos de Intervenção do Estado na Economia.

O Estado tem papel fundamental para dar a devida estabilidade ao mercado, para isso não raras vezes, necessita intervir na economia com o fim de garantir a efetividade dos princípios constitucionais elencados em nossa constituição.

Por oportuno, registre-se que, dentre as formas de o Estado se intervir no domínio econômico, tem-se pela via da tributação como um desses meios de garantir a estabilidade necessária da sociedade, da economia e das garantias fundamentais. Para Eros Roberto Grau:

”o que prevalece, na forma institucional do Estado Moderno, é a apropriação, pela burguesia, dos monopólios da violência e da tributação, caracterizando uma eticidade (Sittlichkeit) ainda não permeada pela racionalização como razão efetiva.”¹⁰

Desta feita, sob uma ótica hegeliana, o Estado deverá ser chamado a “intervir” na economia, a fim de garantir seus anseios. Destaque-se que essa idéia de intervenção tem como fundamento a existência de uma cisão entre Estado e sociedade civil. Assim, ao “intervir”, o Estado adentraria em um campo que não é o seu, o da sociedade civil, ou seja, o mercado.

Deve-se, no entanto, ressaltar que a intervenção estatal ocorre apenas no setor de titularidade privado, dentro da esfera do serviço público, não se podendo falar de intervenção, pois se trata de atuação do Estado em área de sua própria titularidade.¹¹

Tal proposição, segundo Eros Roberto Grau¹², apresenta-se equivocada, pois família, sociedade civil e Estado são manifestações que não se anulam entre si, pois se trata de uma realidade onde homens associam-se

¹⁰ GRAU, *op. Cit.*, p. 16

¹¹ *Ibidem*, p. 91

¹² *Ibidem*, p.94

entre si.

Desta feita, analisando a realidade do Estado brasileiro, vale anotar que a constituição de 1988 definiu algumas diretrizes, tendo por escopo a garantia do modelo econômico do “bem-estar”, dentre essas, destacamos o do princípio do meio ambiente ecologicamente equilibrado (Art. 170, VI c/c Art. 225) como essencial a melhoria da qualidade de vida; alias a norma é bastante clara quanto a isso.

Frisa-se que os dispositivos constitucionais anteriormente citados não são meramente indicativos, e sim de caráter impositivo, não sendo, pois, mera faculdade o seu cumprimento. Deve o Estado, inclusive, se valer de meios para induzir a conduta esperada, seja através de sanções premiaias, seja por algum tipo de sanção mista ou penal.

Não se pode perder de vista que, por se tratar de um direito fundamental, conforme já demonstrado em tópicos passados, essa atuação dentro da esfera econômica deve ser mais contundente, tendo como fito a efetivação dos diversos princípios fins que advém de um ambiente ecologicamente equilibrado.

Nesse azo, podemos ainda inserir as normas que tutelam o meio ambiente como de ordem pública. A referida expressão, não obstante, ganha sentido bem definido ao referir o conjunto de normas cogentes, imperativas, que prevalece sobre o universo das normas dispositivas, de direito privado.

Ainda segundo Eros Grau¹³, são três as formas em que o Estado pode intervir no campo do domínio econômico, quais sejam, a intervenção por absorção ou participação, intervenção por direção e intervenção por indução.

Tem-se por intervenção por absorção quando o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção, atuando em regime de monopólio. Essa modalidade não nos parece adequada se tiver como fim a efetivação dos princípios ambientais, pois nessa forma de intervenção o Estado

¹³ GRAU, *op. cit.*, p. 146-148

se restringe a atuar prestando serviços em determinado ramo que poderia ser exercido pelo setor privado.

Na intervenção por participação o Estado atua no regime de competição com empresas privadas que permanecem a exercitar suas atividades nesse setor. Percebe-se que a intervenção, nesses casos, se restringe à regulamentação de preços, teria nesses casos o Estado o poder, por meio da concorrência, de induzir as empresas a baixarem os preços de produtos ou serviços de acordo com interesse econômico, percebendo-se, com bastante clareza, a atuação nesses casos no que refere os preços de combustíveis.

Por fim, temos a intervenção por indução ou direção. Nessa modalidade, o Estado efetivamente se vale de mecanismos e normas com o escopo de estimular uma conduta por meio de incentivos. A sedução à adesão do comportamento desejado é bastante eficaz, principalmente quando o meio utilizado para estimular a conduta é a redução de tributos.

Deve-se frisar que a intervenção por indução não necessariamente deve ser precedida por força de incentivos tributários, pois o Estado pode se valer de outros meios econômicos para atingir o fim desejado, conforme se depreende da singela leitura da ADIN 3.512:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 7.737/2004, DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. GARANTIA DE MEIA ENTRADA AOS DOADORES REGULARES DE SANGUE. ACESSO A LOCAIS PÚBLICOS DE CULTURA ESPORTE E LAZER. COMPETÊNCIA CONCORRENTE ENTRE A UNIÃO, ESTADOS-MEMBROS E O DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO ECONÔMICO. CONTROLE DAS DOAÇÕES DE SANGUE E COMPROVANTE DA REGULARIDADE. SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE. CONSTITUCIONALIDADE. LIVRE INICIATIVA E ORDEM ECONÔMICA. MERCADO. INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA. ARTIGOS 1º, 3º, 170 E 199, § 4º DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. É certo que a ordem econômica na Constituição de 1.988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais. Muito ao contrário. 2. Mais do que simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade. Postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos seus artigos 1º, 3º e 170. 3. A livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela

empresa, mas também pelo trabalho. Por isso a Constituição, ao contemplá-la, cogita também da "iniciativa do Estado"; não a privilegia, portanto, como bem pertinente apenas à empresa. 4. A Constituição do Brasil em seu artigo 199, § 4º, veda todo tipo de comercialização de sangue, entretanto estabelece que a lei infraconstitucional disporá sobre as condições e requisitos que facilitem a coleta de sangue. 5. O ato normativo estadual não determina recompensa financeira à doação ou estimula a comercialização de sangue. 6. Na composição entre o princípio da livre iniciativa e o direito à vida há de ser preservado o interesse da coletividade, interesse público primário. 7. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.¹⁴

Impositivo ressaltar que, apesar da possibilidade da utilização de diversos mecanismos, o Direito Tributário é, sem sombra de dúvida, o instrumento mais eficaz que o Estado dispõe para garantir que os objetivos fundamentais de nosso país sejam cumpridos, aliás, o professor Hugo de Brito Machado¹⁵ ainda acrescenta que o tributo é a grande arma contra a estatização da economia, sendo assim, este ganha maior importância, na medida em que se constata a ineficácia deste modelo econômico.

Assim, o poder de tributar decorre da relação jurídica entre Estado e cidadão, onde, a partir da existência de regras preestabelecidas, aquele onera o contribuinte com o fim de obter recursos para garantir a execução de seus objetivos. No caso, quando o tributo é utilizado em sua função extrafiscal, temos hipótese onde se visa a indução de condutas, e não a arrecadação como função principal.

Desse modo, as normas de direito ambiental ou que visem garantir sua efetividade devem ser interpretadas sempre de forma a favorecer a sua preservação. Não se pode perder de vista que as referidas legislações são tidas por normas de ordem pública, prevalecendo assim estas sobre as normas de caráter dispositivo.

3.2 A Tributação Extrafiscal na Proteção ao Meio Ambiente.

O Direito Tributário, como já explanado em tópicos passados, tem como função primária à chamada fiscalidade, ou seja, arrecadação de verbas

¹⁴ STF – ADI: 3512 ES, Relator Min. EROS GRAU, Data de Julgamento 15/02/2006, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 23-06-2006.

¹⁵ MACHADO, HUGO DE BRITO. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros. p. 26

para que o Estado possa garantir sua soberania, bem como garantir efetivação dos fins sociais. Ocorre que, muitas vezes, o Estado atua com vistas a intervir na economia, por meio de incentivos ou desestímulos, é a chamada função extrafiscal.

Para o jurista José Eduardo Soares de Melo, a extrafiscalidade restará demonstrada quando “o Poder Público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objeto de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos”¹⁶

Nessa linha de pensamento, Roque Antonio Carraza, assim disserta:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.¹⁷

O instituto em tablado, mesmo não estando consignado de forma expressa no ordenamento jurídico, é, há tempos, consagrado como objeto de estudo, tanto que, em 1982, o professor Raimundo Bezerra Falcão já definia o conceito de extrafiscalidade como “a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais.”¹⁸

Deve-se frisar que a extrafiscalidade não deve ser vistas apenas como essa mão invisível de controle por meio de incentivos ou desestímulos. A referida função do tributo deve estar revestida de contornos sociais, políticos ou econômicos, tendo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios.

Nesse sentido, Marcus de Freitas Gouvêa defende que

“são ampliados as concepções de autores que vêm a extrafiscalidade, além de estímulos e desestímulos a comportamentos, todo expediente tributário que vise a realização de

¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 8ª ed.,. São Paulo: Dialética. 2008, p.404.

¹⁷ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª ed. São Paulo. Malheiros, 2006.

¹⁸ FALCÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e Mudança Social. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 48

valores que exceda a mera arrecadação de tributos.”¹⁹

Para melhor entendimento sobre a natureza do instituto em questão, cumpre destacar que a extrafiscalidade pode ser classificada ainda de forma ampla e estrita. A partir da análise dessa classificação poder-se-á ter uma visão adequada da aplicação dessa função do tributo na proteção ao meio ambiente.

A extrafiscalidade em seu sentido amplo trata-se de hipótese onde o tributo é utilizado para efetivar diretamente um valor constitucional diverso das despesas públicas. Cita-se, como exemplo típico dessa modalidade, as contribuições, pois a

“destinação do produto arrecadado consiste na ligação direta do tributo ao fim constitucionalmente valorado, fato totalmente irrelevante no comportamento do contribuinte, tendo em vista que o valor por ele devido não se altera, seja receita do tributo destinada ao caixa único ou a alguma despesa pré-determinada.”²⁰

No que pertine à extrafiscalidade em sentido estrito, temos nessa função a possibilidade de intervenção na atividade econômica, sendo desse modo a forma mais adequada para aplicação do tributo como forma de beneficiar condutas verdes. Com efeito, seu objetivo é efetivar um valor constitucional por via reflexa, por meio de modulação da atividade particular.

Porquanto, valendo-se da intervenção por direção através dos incentivos (extra)fiscais, pode-se induzir comportamento que sejam socialmente desejados, tendo por fito a proteção ao meio ambiente, não sendo necessária a implementação de novos tributos a serem aplicados aos comportamentos causadores de degradação, mas, valendo-se da sanção premial, incentivar as empresas a buscarem novas tecnologias com o escopo de tornar a produção mais limpa, viabilizando o desenvolvimento sustentável.

Não se pode acreditar que o direito tributário será a solução para todos os problemas ambientais. Haverá, decerto, ainda alguns conflitos de interesses entre as esferas pública e particular, mesmo não sendo a intervenção por direção tão gravosa quanto as demais formas de indução de condutas no

¹⁹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações. Teresina, 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9151/a-extrafiscalidade-no-direito-tributario-e-suas-classificacoes>>. Acessado em: 13 de fev. 2013.

²⁰ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Op. Cit.*

mercado econômico.

Nesse sentido Nabais assim se manifesta:

Trata-se do que nos propomos designar por finalidade ou extrafiscalidade concorrente, em que justamente se assiste a um certo equilíbrio entre os objectivos fiscais e extrafiscais, cujo exemplo paradigmático nos é dado pelo direito fiscal ecológico, isto é, pelo direito relativo aos eco-impostos, por igual medida, com a modelação dos comportamentos ecológicos dos indivíduos e das empresas, seja penalizando os comportamentos anti-ecológicos, seja favorecendo os comportamento filo-ambientais.²¹

É cediço que a efetivação do desenvolvimento sustentável depende de políticas públicas que, por meio da utilização do tributo em sua função extrafiscal, internalizarão as externalidades, conforme analisaremos detidamente em tópico específico, e premiarão aqueles que contribuem na trilha deste caminho, punindo, todavia os que teimam em praticar atividades que venham a degradar o meio ambiente em níveis insuportáveis.

Deve-se frisar ainda que, além dos multicitados aspectos positivos, ainda existem pontos negativos da intervenção na atividade econômica que serão melhor abordados em linhas futuras. No momento, impõe destacar alguns aspectos da extrafiscalidade que, em essência, podem ser constatados de forma mais latente positivamente e negativamente, segundo Yoshida:

(...) o fato de que tais instrumentos enviam sinalização econômica aos mercados e possibilitam que os agentes reajam de forma livre (...) possibilitam maior flexibilidade ao Poder Público, que pode mudá-los ou variá-los. Os economistas, de forma em geral, vêem como principal vantagem a possibilidade de correção das distorções dos preços de mercado, incorporando a eles os custos ambientais e os custos devidos à poluição gerada no processo produtivo. Além disso, os tributos tendem a incentivar a modificação do comportamento de produtores e consumidores, levando-os a uma utilização mais racional e eficiente dos recursos ambientais (...)²²

No que pertine aos aspectos negativos:

(...) elevação do custo da atividade, afetando a competitividade (...) ademais em certos casos, criariam um verdadeiro direito de poluir, como ocorreria com as licenças ambientais concedidas sob aceitação

²¹ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 403

²² YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e eficiência ambiental dos instrumentos econômicos-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações, in TORRES, Heleno Taveira (org.) *Tributário Ambiental*, São Paulo: Malheiros, 2005. p. 536

de níveis de emissão toleráveis.²³

Tens por destaque que esses pontos que merecem um sopesamento da viabilidade econômica da utilização de tributos em sua função extrafiscal serão detidamente analisados em capítulo próprio, devendo-se registrar, por ora, tão somente que a indução de condutas com o fito de proteger o meio ambiente para se atingir a eficácia desejada, levando em conta os fatores jurídicos, deve ser feito por meio da utilização do tributo em sua função extrafiscal em seu aspecto estrito.

3.3 Políticas Públicas para as Externalidades.

É possível perceber a complexidade interdisciplinar na questão ambiental. O Poder Público, a fim de cumprir seus objetivos constitucionais de assegurar a todos o meio ambiente ecologicamente equilibrado, deve utilizar diferentes instrumentos de política ambiental.

Assim, por meio de políticas públicas, o Estado poderá, através de posturas positivas, incentivar as condutas socialmente desejadas com o fim de proteger o meio ambiente ou adotar medidas negativas para desestimular as atividades que degradam o meio ambiente.

Impositivo não olvidar que as aludidas políticas públicas, na maioria das vezes, são realizadas, como já exposto, através de tributo em sua função extrafiscal com o fito de estimular ou desestimular a conduta objeto da intervenção do Estado.

Nesse sentido, o jurista italiano Norberto Bobbio assim aduziu:

“(...) existem três modos de impedir uma ação não desejada: torná-la impossível, torná-la difícil e torná-la desvantajosa. De modo simétrico, pode-se afirmar que um ordenamento promocional buscar atingir o próprio fim pelas três ações contrárias, isto é, buscando tornar a ação desejada necessária, fácil e vantajosa.”²⁴

Desta feita, a forma em que o governo intervirá deve ser precedida por

²³ *Ibidem*, pp. 535-536

²⁴ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito. São Paulo: Manole, 2007, p.15

uma análise de mercado, pois não é incomum haver falhar na condução das políticas públicas na alocação de recursos com o fim de se atingir a maior eficácia na proteção ao meio ambiente.

A forma em que se deve recorrer à via extrafiscal depende do modo como a conduta do particular irá repercutir sobre o interesse coletivo, contabilizando-se os resultados e impactos causados ao meio ambiente; tais resultados são conhecidos como externalidades. Gregory Mankiw, ao tratar sobre o tema, afirma que:

Uma externalidade surge quando uma pessoa se dedica a uma ação que provoca impacto no bem estar de um terceiro que não participa dessa ação, sem pagar nem receber nenhuma compensação por esse impacto. Se o impacto sobre terceiro é adverso, é denominado externalidade negativa. Quando há externalidades, o interesse da sociedade em um resultado de mercado vai além do bem-estar dos compradores e vendedores que participam do mercado; passa a incluir também o bem-estar de terceiros que são indiretamente afetados.²⁵

Com efeito, o imposto ao ser utilizado em sua função extrafiscal está nada mais que internalizando uma externalidade, pois dá aos sujeitos da relação negocial um incentivo para levarem em conta os efeitos externos de sua ação. Temos em linhas gerais que:

(...) as externalidades negativas fazem com que os mercados produzam uma quantidade maior do que a socialmente desejável. As externalidades positivas fazem com que os mercados produzam uma quantidade menos que a socialmente desejada. Para solucionar esse problema, o governo pode internalizar a externalidade tributando bens que carregam externalidades negativas e subsidiando os bens que trazem externalidades positivas.²⁶

Nessa toada, o Estado pode solucionar as supracitadas externalidades através de ações que podem ser divididas em dois grupos principais de instrumento de política ambiental: os instrumentos de comando e controle, também chamados de regulação direta; e os instrumentos econômicos, ou de mercado.

Os instrumentos de comando e controle podem ser definidos como as

²⁵ MANKIW, N. Gregory. Princípios de microeconomia (tradução Allan Vidigal Hastings). São Paulo: Cengage Learning, 2009. p. 204

²⁶ *Ibidem.*, p. 207

normas que estabelecem regras e procedimentos com o fim de garantir a eficácia das metas das políticas públicas em questão. Cita-se, como exemplo, as normas de licenciamento ambiental, proibição ou restrição de atividades e produtos, controle dos níveis de poluição e desmatamento etc.

O aludido instrumento está vinculado ao poder de polícia do Estado, que nada mais é do que a atividade realizada por este limitando o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público.

Sobre os instrumentos econômicos, a ação está pautada na atuação diretamente nos custos de produção e consumo, em vez de regular o comportamento em resposta a uma externalidade. O imposto é o meio utilizado para tal fim, tributando as atividades econômicas que causem externalidades negativas e subsidiando os que tragam externalidades positivas.

Percebe-se que o citado instrumento de controle econômico está revestido da função de intervenção por indução, pois permite alcançar comportamentos desejados, condicionando a ação do agente econômico em busca de uma atividade menos agressiva ao meio ambiente.

Nesse sentido, Zelmo Denari assim preconiza:

No cenário impositivo nacional, sem o propósito de exaurir sugestões, nossos gestores públicos e agentes políticos devem dar curso às seguintes exonerações tributárias: - Isenção total ou parcial do IPI e/ou ICMS, nos seguintes casos: industrialização de produtos recicláveis (pneus, vidros, plásticos, aparas de papel e de metal);²⁷

Desta feita, pode-se afirmar que, em essência, a distinção dessas formas de controle é que o primeiro se relaciona apenas a comportamentos regulados por lei ou normas e seus descumprimento acarretará sanção, enquanto o segundo, por seu turno, está relacionado com estímulos a comportamentos desejados.

Faz-se, assim, uma crítica aos instrumentos de controle, pois decerto não se revela um meio muito eficaz no cumprimento dos objetivos das políticas

²⁷ DENARI, Zelmo. O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza in MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) 1ª Ed.. Rio de Janeiro:Forense, 2007. p.213.

públicas em questão, pois não é possível a onipresença do Estado, a fim de fiscalizar todas as irregularidades que degradam o meio ambiente.

Não se está negando a importância ou validade desse instrumento como forma de proteção ao meio ambiente, mas ocorre que a aplicação isolada deste tem efeitos pouco eficazes pela ausência de fiscalização, ao passo que, no controle econômico, o agente se sente estimulado a ser premiado com o benefício econômico.

Acompanhando a tese em tablado Mankiw, assim exemplifica:

Embora tanto a regulamentação quanto o imposto sejam capazes de reduzir a poluição, o imposto alcança esse objetivo de modo mais eficiente. A regulamentação exige que as duas fábricas reduzam a poluição na mesma quantidade, mas uma redução uniforme não é necessariamente a forma menos dispendiosa de limpar a água. É possível que a fábrica de papel consiga reduzir a poluição a um custo menor do que a fábrica de aço. Nesse caso, a primeira reagiria ao imposto reduzindo substancialmente sua poluição para evitá-la, enquanto a outra reagiria reduzindo menos a poluição e pagando os impostos.²⁸

Por fim, deve-se destacar que o imposto para atingir o objetivo de proteção ao meio ambiente deve ser utilizado em sua função extrafiscal, pois, em assim não sendo, ocorreria uma distorção no incentivo e teria como efeito uma nefasta equação, qual seja, a impunidade de quem degrada somada à falta de incentivos àqueles que preservam.

²⁸ MANKIW, N. *op. cit.* p. 208

4 A NATUREZA JURÍDICA DA RECICLAGEM DO LIXO.

Inicialmente, para se entender de forma adequada a natureza jurídica da reciclagem de lixo, cita-se a hipótese de uma prestação de serviço ou uma produção industrial, sendo necessário conhecer ainda que perfunctoriamente o seu conceito. Entender a definição da reciclagem do lixo é fundamental para definir qual imposto deverá ser aplicado ao caso.

Tem-se, em linhas gerais, que reciclagem de lixo geralmente é utilizado para designar o reaproveitamento de materiais beneficiados como matéria-prima para um novo produto. Sobre o referido tema, o professor Hugo de Brito Machado assim disserta:

O que devemos entender por reciclagem Reciclar é verbo sem significação especificamente jurídica. Ao menos não é registrado nos dicionários jurídicos mais conhecidos. Nem a palavra reciclagem, que parece haver surgido na linguagem jurídica ligada ao Direito ambiental. Na linguagem comum a reciclagem pode ter outros significados, como alteração da ciclagem, atualização pedagógica, repetição de uma operação sobre uma substância com o fim de melhorar propriedades, mas também pode significar tratamento de resíduos ou de material usado, de forma a possibilitar sua reutilização. A demonstrar que a palavra reciclagem surgiu na linguagem jurídica ligada ao Direito Ambiental, Maria Helena Diniz registra: “RECICLAGEM. Direito ambiental. Reaproveitamento de matéria-prima encontrada no lixo formando novos produtos.” Roberto Tauil, discorrendo sobre a reciclagem, depois de transcrever duas definições que diz haver encontrado na Internet, assevera: “Vamos entender por reciclagem o processo de transformação de produtos já utilizados, em novos produtos finais, ou que sirvam de matéria prima de um novo produto.”²⁹

Em análise de alguns dos principais dicionários jurídicos, não é possível encontrar uma definição para reciclagem, motivo pelo qual para fins de estudo de sua natureza levar-se-á, como ponto de partida, os conceitos gerais sobre a citada atividade.

Entender qual a natureza jurídica da expressão “reciclagem de lixo” determinará qual será o imposto a ser aplicado na citada atividade, sabendo-se qual o meio a ser empregado com o fim de utilização do tributo em sua forma

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Reciclagem de lixo e Tributação. Disponível em: http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=181. Acessado em 19 fev. 2013.

extrafiscal. Deve-se frisar que desse ponto do estudo depende a análise da viabilidade econômica para o Estado, as empresas e para sociedade que será enfrentado em momento oportuno.

Prosseguindo a presente análise conceitual, tem-se como definição de serviço, segundo o dicionário jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, como a “Atividade mercantil disposta no mercado de consumo, em que não figura mercadoria, ou ela tem, para o objetivo apenas caráter acessório.”³⁰

Desdobrando ainda a idéia de serviço sobre os aspectos constitucionais, Aires Barreto assim disserta:

Do exame sistemático da constituição – convém reiterar – serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. Ressaltamos que se trata de esforço humano a terceiros. É inafastável a existência de dois pólos: alguém desenvolve uma atividade humana em favor de outrem, aquele que recebe. Se assim não for, não poderemos cogitar de serviços, porque “esforço para si próprio” serviço não o é.³¹

Sobre essa ótica conceitual sobre serviço, Eduardo Sabbag dispõe que estes são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiro. São definidos por lei complementar, à luz de expressa disposição constitucional, que deverá excluir do âmbito do ISS (competência municipal).³²

É cediço destacar que a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, classifica a reciclagem como um serviço, senão veja-se:

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.
(...)
7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.³³

³⁰ SIDOU, J. M. Othon. Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006. p. 793

³¹ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 62

³² SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3ª ed., São Paulo: Saraiva. 2011, p.992

³³ Anexo da Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003, disponível em

Do cotejo entre os conceitos apresentados e a Lei complementar nº 116/2003, percebe-se que existe uma incoerência na classificação da Reciclagem como serviço. À primeira vista, a referida atividade não parece se enquadrar em nenhum tipo de definição de serviço, excetuado na legislação que trata sobre o Imposto Sobre Serviço, no entanto o legislador não está livre para conceituar quando há regras de competência que o remetem a determinados conceitos.

No que pertine ao o conceito de produto, temos como definição “em economia, lucro ou resultado de uma operação econômica ou de uma produção.”³⁴ Assim, pode-se afirmar que o nome da mercadoria inserida para os consumidores nada mais é do que o produto. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado assim define:

Os produtos são colocados no mercado. São ofertados às pessoas em geral, tidas como consumidores em potencial. E a elas são vendidos. Ocorre sempre a entrega de uma coisa. Um bem corpóreo destinado a atender às necessidades ou aos desejos do consumidor. Há, no contrato de compra e venda, obrigação de dar e não obrigação de fazer, porque ao ser celebrado o contrato a coisa geralmente já existe, e mesmo quando ainda não exista não importa ao comprador a atividade de fazer, mas a coisa que lhe será dada em cumprimento do contrato.³⁵

Em essência, a natureza jurídica de reciclagem de lixo está mais próxima de ser um produto que um serviço, mas não se pode perder de vista que os resíduos sólidos reciclados, até chegarem ao consumidor precisam passar por uma fase de industrialização, o que faz perceber que, na verdade, o referido bem se trata de um produto industrial que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, parágrafo único, assim define:

considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoa para o consumo servindo-se de matéria prima, que é a substância bruta principal e essencial com que é produzida ou fabricada alguma coisa.³⁶

Calha Frisar que, apesar de não existir um conceito exposto na

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm acessado em 19 fev de 2013.

³⁴ SIDOU, *op. cit.* p. 695

³⁵ MACHADO, *op. cit.*

³⁶ Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm acessado em 19 fev de 2013.

legislação de serviço, para fins de incidência de imposto, não há problemas em sua identificação, pois a doutrina, que é uma fonte do direito, suprimiu a referida lacuna legal. Há outra forma que a doutrina e a jurisprudência apontaram como forma de separar os respectivos campos de incidência tributária: por meio dos institutos do direito das obrigações de “dar” e “fazer”.

“E M E N T A: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTU MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina.”³⁷

Percebe-se que o conceito doutrinário de prestação de serviço está intimamente associado ao instituto jurídico da obrigação de fazer, que nada mais é que o dever que alguém contrai no sentido de executar, por si ou por terceiro, um ato ou um fato, em proveito daquele com que se obriga,³⁸

Em sentido outro temos que a produção industrial, em sua essência, trata-se de uma obrigação de dar onde existe, na relação negocial, um vínculo consistente na entrega de uma coisa, móvel ou imóvel, certa ou incerta.

Desta feita, conclusão não é outra que a operação de reciclagem de lixo, se tiver como fim a inserção de produtos no mercado, terá a natureza jurídica de produção industrial, nos termos do artigo 46, parágrafo único do Código Tributário Nacional, além de tratar de uma obrigação de dar, o que afasta qualquer possibilidade de termos na reciclagem um serviço.

³⁷ 446003 PR , Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 29/05/2006, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 04-08-2006 PP-00071

³⁸ SIDOU, *op. cit.* p. 695

5 A TRIBUTAÇÃO NA RECICLAGEM DO LIXO.

5.1 A Inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a Reciclagem do lixo.

O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza - ISS, não compreendidos no artigo 155, II, definidos na lei complementar 116/2003.

Desta feita, temos que o aspecto material da hipótese de incidência do ISS refere-se a efetiva prestação de serviço não compreendida na competência tributária dos Estados definidos em lei complementar. A materialidade do fato, consoante preleciona Paulo de Barros Carvalho³⁹, cinge-se a um comportamento humano sintetizado por um verbo com seu respectivo complemento, tais quais “auferir renda”, “industrializar produtos”, “prestar serviços”.

Neste sentido, o critério material do Imposto sobre serviço jamais poderá contemplar qualquer espécie de obrigação de dar, ou mesmo de não fazer, uma vez que é justamente um fazer, que se traduz na prestação de serviços albergada pela hipótese tributária.

É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS "é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim". Elucidando o tema Aires Barreto, assim disserta:

[...] somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em descon sideração à hipótese de incidência do ISS.⁴⁰

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 217.

⁴⁰ BARRETO, Aires F.. ISS na Constituição e na Lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 284

Pode se aduzir, que a atividade de reciclagem de resíduos sólidos, conforme já exposto em tópico anterior, trata-se de processo de industrialização onde a matéria prima é o lixo e ao final da cadeia produtiva temos um novo produto a ser inserido no mercado de consumo. Se a reciclagem é feita em massa, relativamente a rejeitos que restam transformados em novos produtos destinados a atividade econômica, certamente não é um serviço.

Não se pode olvidar, que a reciclagem não se adéqua dentro dos limites conceituais de prestação de serviço, considerando seus aspectos jurídicos, conforme anteriormente analisado, além de seu aspecto material.

É bem verdade que a lista anexa à Lei Complementar 116/2003 dispõe a atividade de reciclagem como um serviço, todavia a legislação infra-legal “não poderá distorcer o conceito de serviço utilizado pela constituição, nem mesmo alargar seu campo de incidência, de modo a alcançar o que não é serviço, no sentido que o Sistema Constitucional Tributário confere tal termo (art. 109 e 110 do CTN).”⁴¹

Impositivo destacar que as regras constitucionais atributivas de competência, quando utilizam conceitos cujas expressões são conotadas pelo direito infraconstitucional, incorporam os conceitos nele previstos para fixar limites de discricionariedades do Estado que não pode ir além do que foi determinado pelo legislador constituinte.

Com efeito, imaginou-se inicialmente que seria inconstitucional interpretação da incidência do ISS na atividade de reciclagem, conforme previsão do art. 3º, VI da Lei Complementar 116/2003, devido a extrapolação da hipótese de incidência no que pertine a prestação de serviço.

A constituição quando atribui competência ao município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendido na competência dos Estados ou da União, impõe que a tributação do referido imposto só incidam sobre atividades que possam ser consideradas juridicamente como serviços. Nesse

⁴¹ BARRETO. *op. cit.* p. 286

Sentido:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTU MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N ° 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina.⁴²

Ainda que considerando a contratação de uma empresa terceirizada para a execução da atividade-meio, qual seja, a fase de industrialização do lixo para posterior comercialização do produto, ainda assim não se poderia falar em prestação de serviço, apesar de sua natureza jurídica ter como objeto principal uma obrigação de dar, abordando o tema Hugo de Brito Machado Segundo assim dispõe:

A atividade de confecção de sacos para embalagem de mercadorias, prestada por empresa industrial, deve ser considerada para efeitos fiscais, atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação. [...] A súmula 156 do STJ, segundo a qual 'a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS', tem por pressuposto, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderante na operação considerada. Pode-se afirmar, portanto, sem contradizer a súmula, que a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeito ao ISS. [...]" (STJ, 1ª T., REsp 725.246/PE, Rel. Min Teori Albino Zavascki, j. em 25/10/2005, DJ de 14/11/2005, p. 215)⁴³

No entanto, após profunda reflexão, percebeu-se que não se pode falar em inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a reciclagem de lixo, pois haveria casos bastante específicos em que a operação de reciclagem se

⁴² STF. Ag. Reg. no RE 446.003/PR; Rel. Min. Celso de Melo. Julgado em 30/05/2006; DJ em 04/08/2006. p. 71.

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

moldaria aos conceitos se serviços presentes na doutrina e jurisprudência.

Cita-se o exemplo da empresa de reprografia que contrata alguém para reciclar os papéis descartados. A primeira vista parece ser a referida hipótese, uma possibilidade a qual a operação de reciclagem de lixo é tida em sua essência como prestação de serviço.

A natureza obrigacional do agente contratado seria o de uma obrigação de dar, restando caracterizado a prestação de serviço e a conseqüente possibilidade de incidência do ISS.

Note-se que ante tal possibilidade não se deve falar em inconstitucionalidade do art. 3º,VI da Lei Complementar 116/2003 e sim de caso onde se deverá fazer uma interpretação conforme a constituição.

A interpretação conforme a Constituição determina que, quando o aplicador de determinado texto legal se encontrar frente a normas de caráter polissêmico ou, até mesmo, plurissignificativo, deve priorizar a interpretação que possua um sentido em conformidade com a Constituição. Por conseguinte, uma lei não pode ser declarada nula quando puder ser interpretada em consonância com o texto constitucional.

Porém, não seria de todo absurdo, se mesmo com possibilidades de haver situações de operações de reciclagem como uma prestação de serviço, fosse desconsiderado a natureza jurídica dessa relação obrigacional com o fim de não aplicar o ISS, a partir da tese que se estará dando uma interpretação com o fim de garantir a eficácia do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Além disso, importante destacar que o ISS “tem função predominantemente fiscal, embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer que o referido imposto seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante.”⁴⁴, pois como veremos adiante, o citado imposto não tem como características a seletividade como

⁴⁴ MACHADO, *op. cit.*, p. 410.

forma de definir a quantificação do tributo.

Tal fato demonstra que a utilização desse imposto não se mostra adequado para garantir a proteção ao meio ambiente. Justamente por não ter uma função extrafiscal relevante, inviabiliza a utilização do tributo como meio de induzir conduta tendo por fim a internalização das externalidades negativas.

Afirma-se ainda, mesmo que a operação de reciclagem, de fato fosse um serviço, a interpretação deveria ser sempre em favor da preservação do meio ambiente por ser um princípio que repercute sobre diversas garantias fundamentais, tais como, desenvolvimento sustentável, sadia qualidade de vida e dignidade humana.

Nesse azo, seja pelo motivo da hipótese de incidência extraído a partir dos conceitos analisados anteriormente, ou pela garantia da efetividade dos princípios constitucionais de preservação do meio ambiente, deve imposto a ser aplicado na operação de reciclagem é o Imposto sobre Produtos Industrializados, pelos motivos que veremos a seguir.

5.2 A Incidência do IPI sobre a Reciclagem do Lixo.

O Imposto sobre Produtos Industrializados é de competência tributária da União, conforme previsão legal do artigo 153, IV, da Constituição Federal e artigo 46 do CTN.

Da singela leitura dos dispositivos supracitados, percebe-se que o IPI incide sobre a operação com produtos industrializados, ou seja, todo aquele produto que passou por uma fase transformação industrial que modifique a natureza ou finalidade do bem.

Não se pode olvidar, conforme já exposto, que a atividade de reciclagem, trata-se de produção industrial, devendo assim, incidir o IPI sobre o referido produto.

O IPI tem algumas características que o tornam ideal para intervenção no domínio econômico, tais como a seletividade, a não cumulatividade, a não

incidência sobre produtos industrializados destinados ao exterior e por fim a redução sobre a aquisição de bens de capital, conforme previsão constitucional.

Para fins de estudo sobre o Impacto do IPI sobre a reciclagem do lixo, tem-se por necessário a análise apenas da seletividade e a não-cumulatividade, pois com tem-se como intervir na econômica de modo não tão gravoso com o fim de indução das condutas desejadas.

Assim, temos ainda que a incidência do IPI sobre a reciclagem do lixo atenderá os fins constitucionais de proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Sendo ainda um instrumento com função extrafiscal, capaz de induzir condutas socialmente desejadas a fim de internalizar as externalidades negativas.

Isso porque, o imposto em tablado, como já demonstrado, é seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, “os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada.”⁴⁵ Nesse sentido Aliomar Baleeiro:

[...] a fixação de alíquotas distintas para os produtos industrializados, tendo sido observado que a seletividade significa discriminação ou sistemas de alíquotas diferenciadas por espécie de mercadorias. Como adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, supérfluos, das classes de maior poder aquisitivo.⁴⁶

O legislador ao determinar a essencialidade do produto como critério para fixação da alíquota, demonstrou ser esse um instrumento extrafiscal de controle de mercado e não um tributo com mero caráter arrecadatório. Cabe ainda frisar que não é ato discricionário do legislador determinar essa variação de alíquota de acordo com a essencialidade, sob pena de incidir em inconstitucionalidade. Sobre o tema José Eduardo Soares de Melo, assim disserta:

É de compreender que a seletividade constitui um superior princípio

⁴⁵ SABAGG, *op. cit.* p. 1074.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 206.

constitucional tributário a ser rigorosamente obedecido pelo legislador federal, não traduzindo mera recomendação. E a essencialidade decorre dos valores captados pelo constituinte e inseridos na CF, como é o caso do salário mínimo, que toma em consideração as necessidades vitais básicas, como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art. 8º, IV da CF).⁴⁷

Destaque-se que segundo Hugo de Brito Machado⁴⁸, o IPI foi idealizado para atuar em uma função extrafiscal proibitiva. Teríamos no referido imposto um típico caso de intervenção por meio de políticas de regulamentação, como já detida analisado em tópicos passados, no entanto sua utilização tem sido no sentido de privilegiar com a redução de impostos os produtos tipos por essenciais, trata-se, pois da seletividade do tributo.

Confirma-se, que se a lógica na tributação do IPI fosse inversa, ou seja, a pesada incidência sobre as empresas que degradam o meio ambiente, em essência, o referido imposto seria cobrado para garantir o direito de poluir e não teríamos o resultado esperado. Prova disso é que bebidas e cigarros ainda são consumidos em bastante quantidade apesar da alta carga tributária que incide sobre os citados produtos.

Registre-se que a seletividade do IPI não deve ser posta apenas pela natureza do produto, mas também pela finalidade específica deste. Não se pode negar que o material reciclado deve ter um tratamento tributário diferenciado, ainda que após a reciclagem, tenha-se produto considerado supérfluo, pois não se está visando o produto em si e sim a garantia de proteção ao meio-ambiente. Temos dessa forma, a idéia de seletividade ambiental do produto conforme aduz Anselmo Lopes:

Em razão dessas constatações, o entendimento tradicional de que o IPI deve ser tributado somente de acordo com a “essencialidade econômica” do produto deve ceder para compreensão moderna de que também deve ser considerada para efeito de eleição de alíquota do IPI a “essencialidade ambiental do produto”, a que deve corresponder a seletividade ambiental.⁴⁹

Depreende-se que estamos ante um novo conceito, o qual se

⁴⁷ MELO, José Eduardo de. *Op. cit.*, p. 611

⁴⁸ MACHADO, *op.cit.* p. 333

⁴⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 75.

denomina seletividade ambiental. Pode-se afirmar que este tem contornos sociais mais amplos do que a própria seletividade, apesar daquela ser uma espécie desta.

Explica-se.

A seletividade tem como finalidade a realização de justiça social, tendo como supedâneo o princípio da capacidade contributiva, pois ao se tributar os produtos tidos por supérfluos com uma carga tributária maior do que os produtos tidos por essenciais, se está nada mais que canalizando a tributação de maior incidência para as classes mais privilegiadas ao passo que a classe menos favorecida é beneficiado com a facilitação de acesso aos produtos essenciais. Sobre o tema em liça, Anselmo Cordeiro Lopes assim entende:

Essa “função da essencialidade dos produtos”, segundo colhemos da lição de Eduardo Domingos Botallo, relativo à norma constitucional prevista no art 21, § 3º, da Constituição revogada, é entendida tradicionalmente como destino “a exonerar da tributação ou atenuar de sua incidência aqueles bens que se mostram essenciais ou necessários ao consumo geral, agravando, em contrapartida, aqueles de uso supérfluos ou suntuário”. Assim, justifica-se a tributação extrafiscal com o fim de garantir o gozo do direito ao consumo de produtos essenciais por toda a população, direito este que é diretamente ligado à noção de vida digna, colhendo fonte tanto no direito à vida (art. 5º, caput, CRFB) quanto no princípio da dignidade humana (art. 1º, III. CRFB)⁵⁰

Por seu turno, na seletividade ambiental o fim específico não é garantir o acesso mais justo aos bens de produção de forma equânime e sim que esse consumo garanta a possibilidade de preservação do meio ambiente tendo por conseqüência a garantia a qualidade de vida, sem a qual não poderíamos nem mesmo usufruir os bem adquiridos.

Deve assim o legislador levar em consideração que a redução da alíquota deve ser pautada em função da finalidade específica do produto, no caso a preservação do meio ambiente.

Ante tais considerações, não se pode negar a importância do IPI para a preservação do meio ambiente, a partir de sua incidência sobre a reciclagem a tributação em menor incidência estimularia a população em geral a consumir

⁵⁰ LOPES, Anselmo. *Op. cit.*

mais os referidos produtos ao passo que as empresas iram ter a necessidade de produzir mais produtos advindos da transformação de resíduos sólidos.

Deve-se destacar que como forma de reduzir a carga tributária, com escopo da efetiva atuação extrafiscal do imposto em tablado com o fim de estimular condutas verdes ainda pode-se falar da não cumulatividade do IPI e do ICMS, o que decerto tem papel fundamental, conforme determinação do preceito constitucional do artigo 170, VI da Constituição Federal.

Passa-se a análise dos efeitos da não cumulatividade dos supracitados impostos na atividade de reciclagem do lixo.

5.3 A Não Cumulativa do ICMS e do IPI

Tanto o IPI como o ICMS são impostos revestidos da característica da não cumulatividade. Tem-se por não cumulatividade, nas palavras Leandro Paulsen, como:

[...] técnica de tributação que visa impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como integrante de outro insumo ou de um produto final.⁵¹

Nesse toar, o CTN explicitando a funcionalidade da característica em tablado, dispõe que “o imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante resulte da diferença a maior, em determinado período, entre imposto referente aos produtos saídos de estabelecimentos e o pago relativamente a produtos nele entrados.”

Anote-se ainda, que o crédito verificado ainda poderá ser compensado nas os períodos seguintes.

A previsão legal da supracitada característica tributária do IPI encontra guarida no § 3º, II, do Art. 153 da Constituição Federal, já do ICMS, a fundamentação está no § 2º, I, do Art. 155 c/c art. 49 do CTN. Sendo a primeira

⁵¹ PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2011. p. 90.

de competência da União, conforme outrora explanado e a segunda de competência dos Estados e Distrito Federal.

Oportunamente, registre-se que, assim como a seletividade, a não cumulatividade constitui-se como um imperativo ao legislador, de modo que a aplicação de tais dispositivos tem natureza cogente, não sendo uma faculdade sua aplicação. No entanto, muitas vezes as normas tributárias não têm sido cumpridas de maneira adequada, conforme alerta o professor Hugo de Brito Machado:

[...] enquanto está poluindo – saindo dos carrinhos dos catadores e entrando nos depósitos dos atravessadores – o lixo não recolhe ICMS; mas, imediatamente depois de transformado em um produto novo, industrializado, seu reciclador é obrigado a emitir uma nota fiscal de entrada com alíquota de 17%. Parece que alguém faz papel de bobo nessa questão.” Mesmo examinando com frequência e há muitos anos questões relacionadas ao ICMS, não nos tinha ocorrido ainda este interessante aspecto de sua não cumulatividade, que diz respeito ao lixo reciclado. Aspecto que pode suscitar sério questionamento em torno do alcance do princípio constitucional da não cumulatividade desse imposto, e em torno do tratamento favorecido que deve ser dispensado às atividades econômicas que colaboram na defesa do meio ambiente.⁵²

Denota-se que na operação de compensação de crédito em nenhum dos dois impostos supracitados deve incidir mais de uma vez sobre a mesma mercadoria ou produto. Em cada incidência, deve-se abater do valor que seria devido o montante já incidente nas operações anteriores o que tem por consequência a atenuação os efeitos da já tão pesada carga tributária sobre estes. Nesse sentido José Eduardo Soares de Melo disserta:

Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos bens e serviços, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse eliminada, a cumulatividade geraria um custo artificial indesejado ao preço dos produtos comercializados. Esses preços estariam desvinculados da realidade, da produção e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionados por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.⁵³

Nesse azo, sem a aplicação da não cumulatividade é cediço que se tornaria inviável a comercialização de produtos reciclados, além de que estaria

⁵² MACHADO, *op. cit.*

⁵³ MELO, José Eduardo Soares. *A importação no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: RT, 2003, p. 97.

comprometida aplicação do efeito indutivo da extrafiscalidade tributários dos multicitados impostos. O valor do produto reciclado que já é alto em nosso país se tornaria pouco estimulante a aquisição destes produtos.

Note-se que para a incidência do ICMS nas operações de reciclagem de lixo atender o fim de induzir condutas socialmente desejadas, seria necessário que o referido imposto fosse cobrado na condição de substituto dos catadores e atravessadores, quando da emissão de nota fiscal de entrada, aos que reciclam o lixo deve ser assegurado um crédito desse imposto, que corresponde ao que foi recolhido na anterior circulação econômica dos produtos em lixo transformados.

Assim, a concessão de tratamento tributário diferenciado, não se trata de mero ato de liberalidade por parte do Estado e sim de ato de cumprimento dos preceitos Constitucionais de proteção ao meio ambiente, por meio da garantia de crédito de ICMS devido a não cumulatividade do referido imposto.

O industrial que realiza a reciclagem deve emitir nota fiscal de entrada do lixo que adquire de catadores ou atravessadores não regularmente estabelecidos. É a forma adequada para documentar a operação de aquisição dessa matéria prima. Não deve, porém, recolher ICMS como substituto do vendedor, porque o preço da aquisição certamente é menor do que o valor sobre o qual já foi recolhido o imposto em operações anteriores com a mercadoria ou produto agora adquirido como lixo.

A tese em tablado evitaria o que vem ocorrendo atualmente, no caso a incidência em cascata do ICMS sobre a atividade de reciclagem, o que decerto acarreta o encarecimento do produto final do produto originado da reciclagem.

Aquilatando a questão da não cumulatividade do ICMS e do IPI, percebe-se a essencialidade dessa característica para viabilizar a inserção de um produto que possa ser ao menos economicamente viável. O ideal é a utilização desses tributos em sua função extrafiscal com o fito de se garantir o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

No que pertine a não cumulatividade do IPI, temos que na operação de

reciclagem de lixo a incidência do IPI na saída efetiva do produto, ensejando assim o crédito oriundo da fase de aquisição do lixo que será utilizado como matéria prima calculado à alíquota prevista para o produto do qual constitui o rejeito, ou sobra, ainda que como simples embalagem.

Deve-se ressaltar, considerando a seletividade do citado tributo, a hipótese de termos na reciclagem de lixo uma operação isenta de IPI, o que terá por conseqüência que o IPI que deveria ser pago na saída do produto será repassado ao comerciante, de modo que o industrial não suportou o referido ônus tributário, fazendo com que o produto chegasse mais barato ao mercado. Nesse sentido Hugo de Brito Machado Segundo, assim se manifesta:

Diversamente do que ocorre com o ICMS, que conta com vedações constitucionais expressas (CF/88, ART. 155 no § 2º, II, a e b), em relação ao IPI uma operação isenta pode gerar Crédito para contribuintes situados em etapas posteriores da cadeia de produção. Esse crédito é importante para que a isenção não seja esvaziada, transformando-se em mero diferimento da incidência.⁵⁴

Nesse azo, deve-se analisar ainda, a questão da não cumulatividade do lixo enquanto matéria prima. Aqueles que reciclam resíduos sólidos não recebem o crédito do imposto que já incidiu no produto virgem, encarecendo assim o produto reciclado, o que por via reflexa desestimula a aquisição de tais produtos.

Percebe-se que no momento em que o Estado ao desconsiderar os tributos já recolhidos na anterior circulação econômica dos produtos em lixo transformados, o Estado não está dando efetividade a característica da não cumulatividade do IPI e do ICMS. Para o Professor Hugo de Brito Machado “não há dúvida de que o princípio da não-cumulatividade, tanto no que diz respeito ao ICMS como no que diz respeito ao IPI, aplica-se ao lixo reciclado para evitar que se sobreponha às incidências anteriores o ônus de nova incidência do mesmo imposto.”⁵⁵

Registre-se, que mesmo que de fato ao falarmos do lixo, enquanto matéria prima, como um novo produto, a interpretação deve ser sempre no

⁵⁴ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 184

⁵⁵ MACHADO, *op. cit.*

sentido de favorecer o meio ambiente ecologicamente equilibrado, nesse caso ter-se-ia que aplicar a não cumulatividade do imposto não por mera liberalidade, mas pelo fato de já haver sido recolhido o imposto na origem do produto.

6 CONCLUSÃO

Resultam da pesquisa, objetivamente, as seguintes conclusões:

01. Inicialmente, a reciclagem do lixo era compreendida como mera prestação de serviços. No entanto, superando a *atecnia* pretérita, doutrinadores passaram a compreendê-la como fornecimento de um produto industrializado, tendo em vista o processo de transformação a que os resíduos eram submetidos e a finalidade precípua de se produzir dado bem.

02. Conforme antecipado em tópico específico, a reciclagem tem, por fim, o fornecimento de um produto, sobretudo na ótica do setor industrial.

03. A Lei Complementar nº. 116/2003, que institui o ISS, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, revela-se inconstitucional ao extrapolar seu campo de incidência, alcançando a reciclagem, a qual se trata de fornecimento de produto (em vez de prestação de serviço), sendo a última, na verdade, matéria estranha ao fato gerador do tributo em tela.

04. O IPI, Imposto sobre Produtos Industrializados, recai sobre a reciclagem, eis que esta corresponde a ato de industrialização.

05. A incidência do IPI sobre a atividade de reciclagem gera crédito em razão do princípio da não-cumulatividade, funcionando, portanto, como incentivo estatal, manifestação da extrafiscalidade, para o aludido setor econômico.

06. A (correta) tributação sobre a reciclagem do lixo (por meio do IPI, em vez do ISS) tem o condão de se tornar uma forma eficiente de intervenção estatal no domínio econômico com o propósito de garantir o desenvolvimento sustentável, levando-se em conta que induziria comportamentos ecologicamente adequados, ao se tributar a menor condutas benéficas ao entorno. Dito de outro modo: o Estado passaria a incidir alíquota menos gravosa ao ato que menos poluir.

07. Com efeito, existe viabilidade econômica na reciclagem do lixo para o Estado. Não obstante a nítida redução na arrecadação fiscal que sofrerá (exigibilidade de imposto com alíquota menor, como o IPI, o que opera segundo as diretrizes da seletividade), o ente público, ao internalizar os custos da poluição (externalidade) e induzir comportamentos ecologicamente adequados, promoverá a materialização de bens sociais (como a saúde e bem-estar), atingindo, positivamente, a coletividade e o meio ambiente. Ademais, com a feitura de créditos de IPI, as empresas estarão, indubitavelmente, estimuladas a buscarem condutas verdes, com o escopo de diminuir os seus gastos na cadeia produtiva.

REFERÊNCIAS

ABRELPE. Panorama dos Resíduos Sólidos no Brasil. 2011, acessado em <<http://a3p.jbrj.gov.br/pdf/ABRELPE%20Panorama%202001%20RSU-1.pdf>> em 19/02/2013.

Anexo da Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm acessado em 19 fev de 2013.

ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito Ambiental. 7ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2004.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BENJAMIN, Antonio Herman. Direito Constitucional Ambiental Brasileiro. IN CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATO LEITE, José Rubens (orgs) 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 2008.

BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito. São Paulo: Manole, 2007.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª ed. São Paulo. Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1985.

DENARI, Zelmo. O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) 1ª Ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DIAS, Jean Carlos. Políticas Públicas e Questão Ambiental. Revista de Direito

Ambiental. São Paulo, v. 8, n. 31, p. 117-135, jul/set. 2003.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e Mudança Social. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

FIORILO, Celso Antonio Pacheco. Curso de direito ambiental brasileiro. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações. Teresina, 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9151/a-extrafiscalidade-no-direito-tributario-e-suas-classificacoes>>. Acessado em: 13 de fev. 2013.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 14ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros.

_____. Reciclagem de lixo e Tributação. Disponível em: http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=181. Acessado em 19 fev. 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MANKIW, N. Gregory. Princípios de microeconomia (tradução Allan Vidigal Hastings). São Paulo: Cengage Learning, 2009

MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. Meio ambiente. Direito e dever fundamental. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 8ª ed., São Paulo: Dialética. 2008.

NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e Meio Ambiente. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3ª ed.,. São Paulo: Saraiva. 2011.

SIDOU, J. M. Othon. Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006.

SILVA. José Afonso. Direito Ambiental Constitucional. 4ª ed. São Paulo: Malheiros. 2003.

STF – ADI: 3512 ES, Relator Min. EROS GRAU, Data de Julgamento 15/02/2006, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 23-06-2006.

STF. Ag. Reg. no RE 446.003/PR; Rel. Min. Celso de Melo. Julgado em 30/05/2006; DJ em 04/08/2006.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e eficiência ambiental dos instrumentos econômicos-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações, *in* TORRES, Heleno Taveira (org.) Tributário Ambiental, São Paulo: Malheiros, 2005.