



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

FRANCISCO STÊNIO DE OLIVEIRA NETO

**EXTRAFISCALIDADE ECOLÓGICA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE
VEÍCULO AUTOMOTOR NO BRASIL, BREVE ANÁLISE DOS MODELOS CHINÊS
E JAPONÊS**

FORTALEZA
2013

FRANCISCO STÊNIO DE OLIVEIRA NETO

EXTRAFISCALIDADE ECOLÓGICA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE
VEÍCULO AUTOMOTOR NO BRASIL, BREVE ANÁLISE DOS MODELOS CHINÊS
E JAPONÊS

Trabalho de Conclusão de Curso
submetido à Coordenação da Faculdade
de Direito, da Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial para a
obtenção do grau de bacharel em Direito.
Área de Concentração: Direito Tributário
Ambiental.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito
Machado Segundo.

FORTALEZA

2013

FRANCISCO STÊNIO DE OLIVEIRA NETO

EXTRAFISCALIDADE ECOLÓGICA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE
VEÍCULO AUTOMOTOR NO BRASIL, BREVE ANÁLISE DOS MODELOS CHINÊS
E JAPONÊS

Trabalho de Conclusão de Curso
submetido à Coordenação da Faculdade
de Direito, da Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial para a
obtenção do grau de bacharel em Direito.
Área de Concentração: Direito Tributário
Ambiental.

Aprovado em __/__/__.

BANCA EXAMINADORA

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

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

Prof^ª. Pós-Dr^ª. Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará – UFC

À minha família,
sobretudo, e
por tudo.

AGRADECIMENTOS

Ao Sport Clube Corinthians, pelas inexplicáveis tristezas e alegrias.

Aos meus amigos, pela camaradagem e pela paciência constantes.

Aos professores, bibliotecários e demais funcionários desta casa pela inestimável contribuição na minha formação para além da profissão, para a vida.

Aos professores desta banca, pela disponibilidade e pela inspiração.

Aos meus familiares, pelo apoio e pela cooperação indispensáveis.

À humanidade, pela finitude, pela complexidade e pelo encanto.

“A tributação mudancista não é incompatível com a liberdade, podendo até facilitar a conquista desta”. (Falcão)

継続は力なり

“Mesmo quando o objetivo é atingir o topo da montanha, cada passo é uma conquista e espaço para admiração”. (anônimo)

RESUMO

O presente trabalho almeja avaliar a compatibilidade do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor com a função extrafiscal ecológica. A tributação é executada, precipuamente, com escopo arrecadatório, mas também admite o uso para a efetivação de outros valores colimados pelo legislador. A preservação do meio ambiente é um dos valores mais caros à sociedade de hoje e do futuro e exige atitudes inadiáveis para a reversão do quadro de degradação ambiental. Os veículos automotores são peça central na discussão sobre minimizar a emissão de gases e partículas poluentes. A adoção de políticas tributárias com teor ecológico é incipiente no Brasil. O IPVA recebe carga valorativa ecológica de modo esparso e com diferentes níveis em alguns estados-membros. Os modelos chinês e japonês de tributação de veículo automotor servem de ponto de partida para a elaboração de um IPVA Ecológico. O que se busca é idealizar uma mudança notabilizada pelo ganha-ganha, ganha o imposto em aceitabilidade social e em efetivação de seu potencial extrafiscal, e ganha o meio ambiente ao adquirir uma ferramenta com inegável capacidade indutiva de condutas.

Palavras-chave: Tributo ecologicamente orientado. Função extrafiscal ecológica. Tributação ambiental. Poluição veicular. IPVA Ecológico.

ABSTRACT

This project seeks analyze the compatibility between automotive vehicle property tax and ecological extra fiscal function. The taxation is carried out, mainly, with collection purposes, but also accepts the usage to realize other principles chosen by the legislator. The protection of environment is one of the most important principles of nowadays and future society and demands immediate action to restrain environmental damages. The automotive vehicles are in middle of the discussion about reducing the emission of air pollutant gases and particles. The adoption of fiscal policies with ecological meaning is incipient in Brazil. The IPVA receive ecological meaning widely spaced and at different levels in some States. The Chinese and Japanese patterns of automotive vehicle taxation serve as starting point for formulation of an Ecological IPVA. What we're looking for is to idealize a change based on win-win, win the tax in social support and in execution of its extra fiscal potential, and win the environment since obtain a tool with undeniable capacity to induce behavior.

Keywords: Ecologically oriented tax. Ecological extra fiscal function. Environmental taxation. Vehicle pollution. Ecological IPVA.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	CAPÍTULO I – FUNÇÃO EXTRAFISCAL ECOLÓGICA DOS TRIBUTOS	10
2.1	Sistema financeiro: o tributo como fonte de renda estatal.....	12
2.2	Noção de tributo	14
2.3	Direito Tributário Ambiental	16
2.4	Função Extrafiscal Ecológica dos tributos	20
2.4.1	<i>Função Extrafiscal dos tributos</i>	21
2.4.2	<i>Princípios e o Direito Tributário Ecológico</i>	26
2.4.3	<i>Função Extrafiscal Ecológica</i>	29
3	CAPÍTULO II – TRIBUTAÇÃO DA PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NO JAPÃO, NA CHINA E NO BRASIL.....	32
3.1	Propriedade veicular no sistema tributário japonês.....	32
3.2	Propriedade veicular no sistema tributário chinês	37
3.3	Propriedade veicular no sistema tributário brasileiro	42
4	CAPÍTULO III – ANÁLISE JURÍDICA DA INCLUSÃO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL ECOLÓGICA NO CÁLCULO DO IPVA.....	46
4.1	Poluição atmosférica provocada por veículos automotores e medidas de combate	47
4.2	Reformas legislativas estaduais estimuladoras de veículos ecologicamente corretos	52
4.3	Inclusão da Função Extrafiscal Ecológica no cálculo do IPVA.....	56
5	CONCLUSÃO.....	61
	REFERÊNCIAS.....	62

INTRODUÇÃO

A noção de tributo acompanha uma jornada experimental. Todo um contexto social, político e econômico moldam e são moldados pela tributação. O Estado, enquanto entidade mutante, utiliza-se do tributo em formatos, em níveis, sobre fundamentos e com fins dos mais diversos e contingenciais.

A evolução empírica de sistemas tributários não ocorreu alheia a influxos teóricos. Percebeu-se a amplitude das repercussões da relação jurídico-tributária para além de seus sujeitos (fisco e contribuinte) e para além de seu objeto (apropriação de recursos particulares para custeio do gasto público). Nomearam-se essas repercussões de extrafiscalidade. A inteligência do poder indutivo das exações tributárias propicia até hoje o emprego do tributo em funções extrafiscais com invejável sucesso.

A poluição do meio ambiente atingiu patamares insuportáveis pela natureza. As consequências atuais são *trailers* de um filme de terror em produção. Dentre os principais poluidores, destacamos os veículos automotores, responsáveis pela emissão de gases que contaminam o ar e aceleram o aquecimento da atmosfera.

O objeto deste trabalho é analisar a compatibilidade do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores com a função extrafiscal ecológica. Partir-se-á de um estudo de conceitos jurídicos pertinentes, que será seguido de uma breve explanação acerca dos impostos sobre a propriedade veicular no Brasil, na China e no Japão.

A pesquisa se finda com as exposições das medidas não tributárias de combate à poluição veicular, das determinações tributárias de estímulo a veículos mais limpos e de uma proposta de IPVA Ecológico.

CAPÍTULO I

FUNÇÃO EXTRAFISCAL ECOLÓGICA DOS TRIBUTOS

A cobrança de tributos sempre foi um traço característico comum a todo agrupamento de pessoas em forma de sociedade. A própria necessidade de auto-organização proporcionava a alguns membros a oportunidade de assumir funções de liderança sobre os demais. Uma vez governantes, que se dedicavam a planejar e a administrar as ações do grupo, a minoria com poder de liderança carecia de recursos dos mais diversos para sustentá-los e para subsidiar o aparelhamento embrionário do Estado.

Essas pessoas, que, não raras vezes, além de chefes políticos, eram líderes espirituais do seu grupo, coordenavam uma vida social que foi paulatinamente adquirindo sofisticação e complexidade. Isso passou a exigir da classe governante capacidade progressivamente maior de captar recursos e serviços, não só para manter um nível de ostentação elevado, como também para promover as obras públicas e enfrentar as empreitadas bélicas externas e internas constantes.

Em diversas civilizações, pode-se observar uma estruturação social semelhante, como bem relata Ernane Galvêas:

“Na antiguidade, seja no Egito, na Caldéia, na Assíria, na Babilônia ou na Pérsia, assim como na Grécia ou no Império Romano, a estrutura do Estado configurava, de um lado, um soberano, rei ou imperador, cercado de um pequeno grupo de ministros e de um forte contingente armado, representando o Poder e o Estado; do outro lado, ficavam os milhares de trabalhadores, de cujo trabalho eram retirados os tributos pagos aos governantes e seus exércitos. Esses milhares de trabalhadores, em geral, se organizavam em classes: os agricultores que cultivavam as terras, e cuidavam dos rebanhos, para produção de alimentos, e os trabalhadores urbanos, geralmente escravos estrangeiros, que se ocupavam da construção dos palácios e das suntuosas residências dos governantes.

[...]

Assim sendo, tributo e Estado surgem ao mesmo tempo, com o povo – cidadãos e escravos – de um lado, e os governantes, de outro lado, com seus exércitos”.¹

Ives Gandra, ao propor uma teoria sobre o tributo, deixa claro que a origem como instrumento de dominação social do tributo ainda está presente na atualidade, porém reconhece ser viável uma melhor utilização dos instrumentos tributários para benefício da sociedade. Vejamos suas palavras:

¹ Breve História dos Tributos. In **O TRIBUTO: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 317.

“Enfim, por enquanto, o tributo ainda é uma norma de rejeição social, com destinação maior à manutenção dos detentores do poder, e grande instrumento de exercício do poder por parte destes, com alguns efeitos colaterais positivos a favor do povo, quando há algum retorno de serviços públicos. Por enquanto, serve mais aos detentores e aos seus amigos do que aos produtores da riqueza e ao povo. No futuro, todavia, a globalização da economia poderá levar a ter uma função social maior, não por mudança de perfil dos governantes, mas por força da necessidade de sobrevivência”.²

Apesar de concordar com Ives Gandra sobre a feição ainda impopular dos tributos, é pacífico que a tributação é um meio legítimo e, quiçá, mais adequado de o Estado se financiar. O desvirtuamento da estrutura e dos princípios da República deve ser creditado ao abuso do poder econômico e à corrupção generalizada que assola todos os níveis da Federação.

A própria distinção proposta pelo ilustre autor entre produtores de riqueza e povo é retrógrada e inaceitável. O Estado Democrático de Direito fundado na valorização social do trabalho e na livre iniciativa não pode atribuir apenas aos empreendedores o caráter de produtores de riqueza.

Por fim, cumpre destacar que a imagem opressiva associada aos tributos vem perdendo sentido desde o ano simbólico de 1215³ com a Magna Carta do Rei João-em-Terra. A *Bill of Rights*, de 1628, e sucessivas declarações e constituições ao redor do globo imprimiram contornos paulatinamente mais democráticos e funcionais aos tributos, não havendo esse processo sido iniciado no século XX, como dá a entender Ives Gandra⁴ ao parafrasear Norberto Bobbio. A tributação é necessária em seu escopo arrecadatório, mas deve ir além⁵, e assumir sua função de libertação social.

² Uma Teoria do Tributo. In **O TRIBUTO: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 6.

³ Para Ernane Galvêas: “O ano de 1215 representa o marco mais importante na História dos Tributos. Até então, o soberano aumentava discricionariamente os tributos, conforme os requerimentos administrativos de sua Corte ou as necessidades de equipar as forças militares do Rei. Esse absolutismo tributário foi quebrado, em 1215, na Inglaterra, quando os barões, proprietários das terras, forçaram o Rei João-sem-Terra a assinar a Magna Carta.” Breve História dos Tributos. In *Ibidem*, p. 318.

⁴ “Como dizia Bobbio, o século XX foi o século do reconhecimento dos direitos; o século XXI poderá ser aquele da efetividade dos mesmos, quando os contribuintes possivelmente poderão ter um tratamento mais digno por parte dos controladores e uma carga tributária mais justa e mais adequada à prestação de serviços públicos, entre os quais o de ações sociais efetivas. **Até lá, mantenho a minha teoria de que o tributo é apenas um fantástico instrumento de domínio por parte dos governantes**”. (grifo nosso) Uma Teoria do Tributo. In *Op. Cit.*, p. 6-7.

⁵ A respeito disso, discorre Dejalma de Campos: “De posse dos instrumentos de que dispõe, cabe ao Estado, vigiado de perto pelos membros do Poder Legislativo, Judiciário e pelos juristas, aplicar o tributo de tal forma que seja possível **exercer eficazmente a justiça social**”. (grifo nosso) A

2.1 Sistema financeiro: o tributo como fonte de renda estatal

O Estado⁶ contemporâneo, que não mais se utiliza da escravidão, carece primordialmente de recursos financeiros⁷ para exercer um papel de regulador e fomentador da atividade econômica, aliado a um papel promotor de efetivação dos direitos fundamentais.

A sociedade hodierna, debalde posições contrárias, exige do Estado não apenas a abstenção de interferir na atuação da atividade econômica e em esferas naturais da vida privada, mas também incentivos para um desenvolvimento econômico ordenado e um suporte de serviços e de bens da vida aptos a construir uma cidadania calcada na dignidade da pessoa humana.

O que parece contraditório é explicado com a percepção de que a luta dos povos que se preocupou, inicialmente, em retirar poderes dos governantes e reduzir o absolutismo estatal sobre o indivíduo, passou, posteriormente, a cobrar prestações de bens e serviços do Estado. Somou-se a uma dimensão negativa dos direitos fundamentais, uma dimensão positiva.

A compreensão de que a sociedade civil deve se organizar para reivindicar a concretização de seus direitos passa pela noção de que não deve existir uma dialética opositiva entre governantes e governados. Todo povo precisa de um Estado na condição de entidade capaz de ordenar o convívio social. Assim,

Dimensão Jurídica do Tributo. *In* **O TRIBUTO: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 260.

⁶ Augusto Becker nos traz a seguinte concepção de Estado: “O Estado, em sua origem, é sempre uma sociedade *natural*. A *causa* originária da sociedade política está na *natureza humana racional* dos indivíduos que a constituem. Esta causa natural é uma tendência ou inclinação instintiva, porém ainda insuficiente para, por si mesma, coagir os homens a constituírem uma sociedade. É necessário que esta inclinação instintiva atue pela *ação* e esta – embora instintiva – depende da *vontade* dos homens, pois estes são animais sociais *racionais*. A natureza leva os homens a criarem a sociedade política, mas é a vontade dos homens que *realiza* esta criação”. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo, SP: Noeses, 2010, p. 165-166.

⁷ A esse respeito, são preciosas as palavras de Hugo de Brito Machado: “A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. **O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.**

[...]

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação”. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 26-29.

deve existir uma dialética cooperativa entre os ocupantes⁸ das mais diversas funções públicas e os demais cidadãos.

A proposta do Estado Democrático de Direito é, exatamente, esta. O Estado é delimitado e limitado pelas disposições legais e é movido e sustentado pela vontade popular que não se restringe ao voto e, cada vez mais, adquire vocação participativa.

Nesse ponto, entra em cena a necessidade de se angariar recursos financeiros para arcar com os gastos públicos. Aliomar Baleeiro sintetiza brilhantemente os meios utilizados por governantes para captar a receita pública:

“Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas de Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos. Essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências”.⁹

As receitas públicas são divididas classicamente em originárias e derivadas. Aliomar Baleeiro¹⁰ também atribui às receitas originárias os epítetos de voluntárias, de direito privado e de economia privada, dado que o Estado atua com base em transações voluntárias na economia privada sob o regramento jurídico pertinente. Já às receitas derivadas são atribuídos os epítetos de coativas, de direito público e de economia pública, uma vez que o Estado age com base no seu poder de império, arrecadando de maneira compulsória.

As receitas derivadas são típicas dos entes públicos e subdividem-se, segundo Baleeiro¹¹, em: tributos; multas, penalidades e confisco; e reparações de guerra.

O presente estudo trata especificamente do ramo tributário das ciências jurídicas que tem como objeto nuclear de estudo o tributo em todos os seus

⁸ Os agentes públicos representam e apresentam a entidade estatal, pois: “O Estado (ser social) é uma realidade, porém não é qualquer realidade exterior ao homem e à sua atividade; o Estado existe nos atos e pelos atos dos indivíduos humanos que são seus criadores; e é nesta atividade contínua e relacionada ao bem comum que existe a realidade do Estado”. BECKER, Alfredo Augusto. *Op. Cit.*, p. 174.

⁹ **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. rev. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 125.

¹⁰ *Ibidem*, p. 131.

¹¹ *Ibidem*, p. 131.

aspectos. Conforme ressalta Geraldo Ataliba¹², a noção de tributo, que passaremos a discutir adiante, é o ponto de partida para a cognição do sistema tributário.

2.2 Noção de tributo

A noção de tributo encontra-se positivada no artigo 3º do CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Para o sistema tributário brasileiro, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Em feliz momento de precisão conceitual, o legislador conseguiu reunir de forma concatenada os elementos que informam a noção de tributo. Esses elementos, que podem ser didaticamente divididos em cinco, são: o caráter pecuniário da prestação, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; a compulsoriedade, advinda do poder de império; a licitude, não se trata de uma sanção a ato ilícito, como também não se isenta o fato gerador manchado de ilicitude da cobrança tributária; a legalidade¹³, só pode ser instituído por lei; e a cobrança é feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada, sem espaço para juízos de conveniência e oportunidade.

Sacha Calmon define-o, assim:

“Tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituidor da relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito (ter o “multado” descumprido algum dever contratual ou legal)”.¹⁴

Este autor põe em relevo o fenômeno da parafiscalidade e nos faz recordar que em qualquer definição sempre algum aspecto do objeto será esquecido ou dimensionado de modo inapropriado. Dessarte, embora satisfeito com a

¹² “‘Sistema tributário’ é a designação do conjunto de normas que se referem a uma das espécies de receita (a mais importante, embora não a única). O núcleo e cerne desta disciplina está na noção de *tributo*, conceito-chave para a inteligência do “sistema” e daquilo que já se começa a designar por ‘ciência do direito tributário’”. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 218.

¹³ “É o princípio da legalidade: só são exigíveis os tributos decretados em leis, nos casos e dentro dos limites desta. Em consequência, nos países de controle judicial da constitucionalidade e legalidade dos atos administrativos, há remédios expeditos (mandados de segurança, p. ex.) e recursos contra exigência ilegais por parte do Fisco”. BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 199.

¹⁴ **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, 455.

conceituação legal e ciente de sua incapacidade de transmitir a integral noção de tributo, citamos a seguinte análise histórica¹⁵ do termo feita por Baleeiro:

“Primitivamente, a palavra ‘tributo’ tinha o sentido que damos, hoje, às reparações de guerra. Mas, ao passo que estas buscam justificação moral na despesa ou prejuízo que a luta causou ao vencedor, o tributo era imposição pura e simples deste o vencido. Devia pagá-lo porque estava à mercê do que o subjugara pelas armas. As guerras eram feitas, muitas vezes, para esse fim apenas.

Roma e os povos antigos usaram largamente de seu poder para extorsão de proveitos dos povos mais fracos. Escravos, ouro, prata, obras de arte eram arrancados do vencido e opulentavam não só a Cidade Eterna, mas pessoalmente aos generais vencedores. É célebre e enormíssima a fortuna de César por obra de suas conquistas. Tributo, **nesse sentido obsoleto**, corresponde às ‘receitas parasitárias’”.¹⁶ (grifo nosso)

Como dito anteriormente, a relação¹⁷ entre Estado e sociedade evoluiu e transferiu a aplicação do termo tributo para métodos de auferir rendas públicas sem a violência comum à outrora. Esses métodos, que se dividem em cinco espécies no sistema tributário nacional insculpido na Constituição Federal, são: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

Não cabe entrarmos em maiores detalhes sobre cada uma dessas espécies, com exceção do imposto. No entanto, é válido ressaltar que a distinção entre elas se verifica de acordo com o previsto no art. 4º do CTN:

“Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

¹⁵ Dejalma de Campos, citando Bernardo Ribeiro de Moraes, também faz uma valiosa análise histórica do tributo: “Tributo provém do verbo latino *tribuere*: *tributum*, que significa repartir entre as tribos. A evolução ocorrida com o tributo, nos escritos de Bernardo Ribeiro de Moraes, passou pelas seguintes etapas: 1º) Nas comunidades primitivas, o tributo estava na dependência da satisfação das necessidades coletivas e dos caprichos do chefe, que o exigia de seus súditos. Eram prestações *in labora*, *in natura* ou *in pecunia*, exigidas pela força e arbitrariedade. 2º) No Estado feudal encontramos a dispersão do patrimônio do Estado e o desenvolvimento da receita da Coroa. O patrimônio do monarca se confunde com o patrimônio do Estado. 3º) O Estado representativo, em que o tributo se fixa como um instrumento de receita. Os representantes do povo são os que escolhem quais os tributos a serem pagos. Assim, nas modernas coletividades, juridicamente organizadas, o tributo passa a ser a manifestação da soberania do Estado. **O tributo passa a ter finalidades fiscais e extrafiscais**”. (grifo nosso) A dimensão jurídica do tributo. *In Op. Cit.*, p. 257-258.

¹⁶ *Op. Cit.*, p. 156.

¹⁷ No mesmo sentido, a opinião de Gladston Mamede é: “Nos contextos hodiernos, porém, a ideia de tributo deve contemplar aquela noção nova da razão de ser da estrutura estatal: a União dos Estados Federados, as Unidades da Federação e os Municípios, entes autônomos (art. 18, CF), porém enfeixados em uma estrutura política comum, indissolúvel (art. 1º), nada mais são do que uma organização da sociedade e para o bem-estar dessa sociedade. É possível compreender o Estado e sua função por enfoques ampliados, que podem influenciar positivamente o ser humano, gregário por natureza”. MAMEDE, Gladston. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 19.

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

O que é determinante para a identificação do tributo é o fato gerador da respectiva obrigação. E, para o imposto, art. 16 do CTN, a obrigação tributária tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

O imposto¹⁸ não exige qualquer contraprestação prévia ou atual, como para as taxas (efetiva ou potencial) e contribuições de melhoria, ou futura, como ocorre com as contribuições especiais ou empréstimos compulsórios.

Essa configuração normativa do imposto advém da própria liberdade orçamentária dos entes governamentais que, dentro das determinações constitucionais e legais, com destaque para a Lei de Responsabilidade, podem distribuir os gastos públicos conforme lhes requisitarem as demandas sociais. Portanto, é preciso haver uma fonte de receitas desvinculada de qualquer ônus para solver as mutantes despesas constantes nos orçamentos.

Entretanto, o imposto não pode ficar restrito à sua função arrecadatória. O valor monetário recolhido aos cofres públicos é isento da obrigação de contraprestação dos Governos, mas a simples cobrança de impostos é ato idôneo e capaz de induzir à comissão ou à omissão de condutas elencáveis como benéficas para o corpo social e para o meio ambiente. Como já ocorre com alguns impostos, o IPVA também é passível de ser usado como ferramenta tributária capaz de prestigiar condutas social e ecologicamente aprováveis, tal como a propriedade de veículos causadores de menor nível de emissão de poluição atmosférica.

2.3 Direito Tributário Ambiental

Para chegarmos ao conceito de Direito Tributário Ambiental, faz-se mister incursionarmos no conteúdo da expressão Direito Ambiental e estabelecermos as conexões desse ramo do saber jurídico com o Direito Tributário.

Uma definição singela¹⁹ de Direito Ambiental, a objetiva, seria a de ramo do direito que regula a interação entre sociedade e meio ambiente, ocupando-se

¹⁸ Geraldo Ataliba faz a seguinte conceituação de tributo: “O imposto, por definição, é exigência unilateral de dinheiro, em qualquer contrapartida mediata ou imediata. A obrigação de pagá-lo decorre exclusivamente do poder de império do Estado”. *Op. Cit.*, p. 133.

com a prescrição de limites e modos para a exploração e conservação deste por aquela para as gerações presentes e futuras.

O Direito Ambiental é uma nova ciência jurídica que se dedica a enfrentar os problemas de uma dimensão do mundo fático que ganhou relevância para o legislador constitucional e ordinário em consequência do esgotamento e degradação dos recursos naturais.

José Afonso da Silva identifica a dualidade do Direito Ambiental:

“Como todo ramo do Direito, também o Direito Ambiental deve ser considerado sob dois aspectos:

- a) *Direito Ambiental objetivo*, que consiste no conjunto de normas jurídicas disciplinadoras da proteção da qualidade do meio ambiente;
- b) *Direito Ambiental como ciência*, que busca o conhecimento sistematizador das normas e princípios ordenadores da qualidade do meio ambiente”.²⁰

A inteligência do Direito Ambiental passa também pela disciplina contida na Constituição Federal. O constituinte originário, ciente da problemática em torno dos bens ambientais, procurou deixar claro sua preocupação em dar tratamento jurídico adequado ao meio ambiente. O dispositivo constitucional revelador dessa intenção preservacionista mais notório é artigo 225 da CF/88:

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

Essa menção à sadia qualidade de vida, que está umbilicalmente ligado ao princípio da dignidade da pessoa humana, é ponto norteador das políticas ambientais tanto executivas como legislativas, bem como deve orientar a elaboração das decisões judiciais. É um objetivo a ser atingido com o auxílio das ferramentas criadas pela legislação ambiental em consonância com as demais disposições afins do ordenamento jurídico pátrio.

¹⁹ Ricardo Berzosa Saliba faz o seguinte alerta: “Efetivamente, é um assunto que requer cautela, pois se trata de um novo ramo legal o qual deve se renovar constantemente, ou seja, que deve se atentar não só às pretensões presentes, mas também às futuras que nada mais é do que a certeza da existência de todas as formas de vida. Neste sentido, são as palavras de Cristiane Derani que diz: ‘O conceito de meio ambiente deriva do movimento da natureza dentro da sociedade moderna: como recurso-elemento e como recurso-local. Sintetizando, este conceito, extremamente novo, tem sua base na contemporânea relação social com a natureza. Justamente por refletir uma – dentro das inúmeras possíveis – relação com a natureza, seu conteúdo torna-se tão pantanoso e turvo, na proporção que as sociedades tornam-se mais complexas e diferenciadas’”. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 34-35.

²⁰ **Direito Ambiental Constitucional**. 9. ed., rev. e atual. São Paulo, SP: Malheiros, 2011, p. 43-44.

Posto isso, concluímos a análise do conceito de Direito Ambiental com a definição proposta por Ricardo Berzosa:

“Assim, podemos dizer que o Direito Ambiental através de uma linguagem prescritiva é formado por regras e princípios que deverão disciplinar de forma protecionista e reparadora a relação do homem com o meio ambiente, sempre com o intuito de reformular também, cada vez mais, a socialização dos indivíduos em torno do seu local de convívio; por outro lado, Direito Ambiental, como ciência, deve ser encarado como um discurso sobre os conhecimentos das regras e princípios que disciplinam a relação do homem (bem-estar) com o meio ambiente, por meio de uma linguagem descritiva, ou seja, uma descrição das normas jurídicas ambientais – direito positivo ambiental”.²¹

Os objetivos que se visa ser atingidos pelo Direito Ambiental demandam uma atuação coordenada de todos os ramos do Direito em conjunto com as ciências afins em uma perspectiva multidisciplinar²². A questão ecológica cobra soluções inadiáveis da sociedade. Eis o que pensa Denise Lucena a respeito:

“Diante do mundo globalizado e da ausência de fronteiras em relação ao problema ambiental, ver-se-á nesta questão a necessidade da atuação interdisciplinar, numa perspectiva de uma harmonização comunitária através de acordos internacionais no sentido de reverter o quadro caótico de degradação ambiental do planeta”.²³

É nesse contexto que se insere a expectativa de interação²⁴ entre Direito Tributário e Direito Ambiental. Os mecanismos tributários de arrecadação que tamanha efetividade têm para a proteção da agropecuária e da indústria nacional, para a promoção da função social da propriedade e para o estímulo e desestímulo

²¹ *Op. Cit.*, p. 36-37.

²² Para Willis Santiago Guerra Filho, a questão ecológica é uma quebra de paradigmas: “O problema ecológico, por exemplo, seria uma dessas ‘anomalias’, capazes de romper com o paradigma vigente nas mais diversas ciências ou, no mínimo, gerar uma ‘crise de paradigmas’, por não oferecerem explicações satisfatórias a esse problema. A simples percepção do problema já requer uma superação de um modo atomizado, reducionista, de conhecer a realidade, próprio das ciências especializadas, em favor de outro tipo de abordagem, capaz de estabelecer relações entre fenômenos menos aparentemente desconexos. A busca de soluções para a problemática ambiental impõe uma prática cognitiva radicalmente interdisciplinar. É assim que o estudioso de direito ambiental não pode se contentar com o estudo da legislação referente à matéria, pois precisa entender minimamente do assunto ao qual ela se refere, o que lhe pode exigir certos conhecimentos de física, geologia, bioquímica ou economia”. *Epistemologia Sistêmica para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global. In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 588-589.

²³ Políticas Públicas Ambientais no setor automobilístico. *In Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 216.

²⁴ Ricardo Berzosa posiciona-se no mesmo sentido: “Diante das perspectivas acima assinaladas, cremos que a somatória da ciência tributária e ambiental pode gerar resultados que muito bem atendam a manutenção e desenvolvimento do meio ambiente, e, por conseguinte, a sadia qualidade de vida que está muito bem amparada nos termos do artigo 225 da Constituição Federal. Busca-se neste sentido, uma evolução harmoniosa de direitos em nosso sistema que venha a atender de maneira produtiva os anseios sociais”. *Op. Cit.*, p. 117.

da atividade econômica, devem ser postos também à disposição da preservação do meio ambiente e da busca de desenvolvimento sustentável²⁵.

A tributação ecologicamente direcionada²⁶ pode ser dividida em duas frentes de atuação: a primeira envolve a aplicação dos instrumentos fiscais já instituídos de modo a induzir comportamentos com menores ou nenhum impacto ambiental, é o uso da função extrafiscal ecologicamente orientada; e a segunda engloba a instituição, sobre atividades potencialmente poluentes, de tributos destinados a recolher valores aplicados à recuperação e à conservação dos bens ambientais, são instituídos tributos genuinamente ambientais tanto no aspecto fiscal como no extrafiscal.

O Direito Tributário Ambiental²⁷ tem razão de ser na causa ecológica, mas se ampara em ideias antropocêntricas²⁸. O Direito enquanto eminentemente instrumental, deve servir ao Estado como uma eficiente ferramenta de resolução dos dilemas ambientais. O legislador deve regular o corpo social de acordo com as necessidades do bem comum, que hoje não se afastam de um meio ambiente saudável.

²⁵ Paulo Caliendo assevera: “As propostas de desenvolvimento sustentável exigem aplicação de um conjunto de políticas públicas diversas, tais como: regulação (fiscalização); tributação (incentivo) e comércio (interesse). A utilização desses instrumentos deve ser ponderada em conformidade com os objetivos a serem alcançados, visto que nem todo instrumento irá produzir um resultado adequado para qualquer finalidade específica”. Tributação e Mercado de Carbono. *In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 891.

²⁶ Maria Fátima e Jussara Ferreira também descrevem esse duplo aspecto da tributação ambiental: “Assim, ao se referir à tributação ambiental podem-se destacar dois aspectos: um sendo de natureza arrecadatória ou fiscal e outro de caráter extrafiscal ou regulatório, que tem como objetivo conduzir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a adotar condutas que estejam em sintonia com a ideia de preservação ambiental”. O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas. *In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 665.

²⁷ Para outros conceitos e análises sobre o assunto, *vide* TAVEIRA TORRES, Heleno. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”. *In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 86; SCAFF, Fernando Facury e COSTA TUPIASSU, Lise Vieira. Tributação e Políticas Públicas: o ICMS Ecológico, p. 724. *In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

²⁸ Alejandro C. Altimirano é contundente: “*Asimismo me aparto, expresamente, de toda consideración sobre la ecología como ideología, pues considero que primero está el hombre y luego la naturaleza, en ese orden. El hombre tiene el derecho a servirse de la naturaleza pues fue creada para él, aunque es obvio que tiene la obligación de ejercer un uso racional, inteligente y protector para las generaciones futuras*”. El Derecho Tributario ante la Constitucionalización del Derecho a un Medio Ambiente Sano. *In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 518.

2.4 Função Extrafiscal Ecológica dos tributos

O direcionamento da carga tributária para desincentivar práticas ecologicamente incorretas vai de encontro ao crescimento desenfreado do consumo e da própria população²⁹ mundial.

A adoção da chamada reforma fiscal verde³⁰ é a contribuição que pode ser dada pelo sistema tributário à transformação dos padrões atuais de produção e consumo. Lise Tupiassu, que explica no mesmo artigo o chamado duplo dividendo, sintetiza o que se precisa entender por reforma fiscal verde:

“A reforma fiscal verde busca compatibilizar e realizar de forma conjunta essas duas finalidades do tributo: a arrecadação e o direcionamento da ação dos contribuintes e do meio econômico em geral. Essa ‘verificação’ dos sistemas fiscais é realizada essencialmente através da introdução de instrumentos de tributação ambiental, acompanhados de uma grande revisão dos instrumentos tributários típicos já existentes no sistema”.³¹

As vantagens alcançadas com a tributação ecológica citadas pela doutrina são múltiplas. Não se atinge apenas de forma mais efetiva e menos onerosa a salvaguarda dos bens ambientais com os ecotributos, possibilita-se a menor dependência das receitas provenientes da renda, do patrimônio, da produção e do consumo, permitindo-se inclusive uma redução dos tributos sobre elas incidentes, tendo em vista o incremento arrecadatório produzido pelos ecotributos.

²⁹ Andrea Amatucci alerta para a expansão demográfica: “*La realizzazione dei fini perseguiti dalle norme costituzionali esaminate denuncia rilevanti collegamenti con la quesdel’incremento demográfico. Difatti, l’aumento della popolazione mondiale è notevole. Si ritiene che quattro secoli or sono la terra era abitata da mezzo miliardo di persone. Nei due secoli successivi l’incremento è stato solo di mezzo miliardi, e così è stata raggiunta la cifra di bem oltre cinque miliardi. E’ prevista una popolazione mondiale tra gli otto e tredici miliardi nel período 2050-2100; dipenderà da quanto si riuscirà a ridurre la velocità di nascita dela popolazione. Questo sensible incremento sarà quase tutto a carico dei Paesi in via di sviluppo, in quanto gli altri economicamente progreditti sono orai a crescita zero o quasi*”. *L’Inerenza dell’Interesse Pubblico ala Produzione: Strumenti Finanziari e Tutela Ambientale. In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 62.

³⁰ Paulo Caliendo trata desse assunto, mencionando a experiência da União Europeia: “Assim, alguns países passaram a trabalhar com a ideia de uma ‘reforma fiscal verde’ (*Green Reform*). Dessa forma, o sistema tributário como um todo é orientado por uma referência ecológica (*ecological latitude*). A principal contribuição desses questionamentos está na análise dos sustentáculos de um sistema tributário. Segundo estes estudos, a estrutura da tributação na União Europeia pode ser dividida em tributos incidentes sobre o capital (1,4%); sobre o esforço humano (84,9%) e tributação ecológica (13,7%)”. *Direito Tributário Ambiental e o Protocolo de Quioto. In Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 91.

³¹ A Reforma Fiscal Verde e o Duplo Dividendo. *In Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 94.

Trazemos à colação o relato de Regina Helena Costa sobre o vivenciado em sistemas legislativos alienígenas³²:

“Em países mais desenvolvidos, tais como a França, a Alemanha e os Estados Unidos da América, a experiência tem demonstrado que a introdução de um eficiente sistema de tributos ambientais é duplamente vantajosa: de um lado, estimula o comportamento individual, que espontaneamente se orienta de modo ‘ecológico’, para evitar tributação mais gravosa e, de outro lado, não é custoso nem pouco eficaz, como a fiscalização inerente ao exercício do poder de polícia”.³³

Como já foi dito, a tributação ecológica pode ser separada em dois grandes grupos: o dos ecotributos, que incidiriam sobre as atividades permitidas, mas danosas ao meio ambiente, e teriam o produto de sua arrecadação destinados à recuperação e conservação do patrimônio ambiental, com contornos nítidos de fiscalidade e extrafiscalidade ecológica; e o dos tributos com função extrafiscal ecológica, que, embora destinados a arrecadar para fins distintos da preservação ambiental, podem induzir a opção dos contribuintes por condutas menos gravosas para a natureza. O presente trabalho tratará do segundo grupo e, para isso, analisará em qual medida e até que ponto a extrafiscalidade ecológica pode ser útil à causa ambiental e aceita pelo sistema tributário nacional.

2.4.1 Função Extrafiscal dos tributos

A função extrafiscal³⁴ se configura na utilização do tributo para fins diversos da arrecadação de dinheiro. Podemos, de forma mais ampla, incluir na definição de extrafiscalidade todos os efeitos colaterais deliberados ou não que surgem com a cobrança de tributos por organismos estatais.

A mais lúcida doutrina³⁵ é clara ao afirmar que fiscalidade e extrafiscalidade convivem inseparavelmente em uma curiosa relação simbiótica.

³² Outro exemplo que vale ser citado é o da Suécia, considerada pioneira no uso da tributação ecológica. Maiores detalhes da experiência sueca são encontrados em TUPIASSU, Lise. A Reforma Fiscal Verde e o Duplo Dividendo. *In Op. Cit.*, p. 107-108.

³³ Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. *In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 313.

³⁴ Aliomar Baleeiro trata-a como fator político da tributação. *Op. Cit.*, p. 189-197. Lídia Maria Lopes analisa-a em seu teor aplicável à defesa do meio ambiente. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. *In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 688-693.

³⁵ Doutrinadores do porte de Geraldo Ataliba consideram-na uma observação pacífica: “Sem nos determos, por desnecessário, na consideração dos argumentos em prol desta posição – que não logrou maior acolhida na doutrina – lembramos somente que hoje não há tributo que de certa forma, não se preste a alguma finalidade extrafiscal. Na verdade não é mais possível discernir,

Qualquer exação tributária não se resume a uma simples transferência de riquezas para os cofres governamentais. Ela afeta diretamente o sujeito passivo, que em alguns casos repercute-a, não só no plano financeiro, gerando repercussões econômicas, sociais, políticas e ambientais, entre outras.

O uso deliberado da extrafiscalidade não é recente e a doutrina é rica em exemplos que demonstram a sua versatilidade³⁶. Digno de nota é o registro feito por Luís Eduardo Schoueri do emprego de tributos com intuito de causar efeitos demográficos ao longo da história:

“Também do império romano, deve-se citar a *lex Papia Poppea*, a qual, entre outras medidas, também previa uma tributação visando a influir no comportamento dos contribuintes, já que instituía um imposto adicional para solteiros, ao mesmo tempo em que isentava as famílias com três ou mais filhos. Esta lei deve ser especialmente citada, tendo em vista que até pouco inspirou legisladores de diversos países. Assim é que na Espanha, na época de Felipe IV (cerca de 1629), buscou-se fomentar a contratação de matrimônios, mediante a isenção de impostos dos casados e um gravame dos celibatários maiores de vinte e cinco anos. Do mesmo modo, mencione-se a Itália, onde os solteiros, em pleno século XX, sujeitavam-se a um imposto, cobrado sob a forma de capitação (independente da capacidade contributiva), sendo motivado com o intuito de condenar o celibato. Idêntica inspiração moveu a instituição, no Brasil, de adicional de imposto de renda, por do Decreto-Lei 3.200, de 1941 do qual se tratará adiante, Parece assistir razão a quem aponta nas causas demográficas um das mais antigas causas do emprego de normas tributárias com finalidade extrafiscal”.³⁷

Interessante é notar duas lições desse exemplo: a causa ou embasamento teórico de uma medida tributária é reflexo do espírito ideológico e das forças políticas prevaletentes em um povo durante determinada época; o recurso ao agravamento, ao invés da redução, aguça muito mais a sensação de que o tributo é uma punição disfarçada.

Uma estratégia revoltante³⁸, para a mentalidade atual, de compelir os solteiros a contrair matrimônio e a ter filhos muda completamente de figura quando

principalmente quanto aos impostos, até onde e quando vão os intuitos fiscais e até onde os ordinatórios do legislador. Efetivamente ambos caminham sempre juntos, muitas vezes (sic) sem se excluírem reciprocamente”. *Op. Cit.*, p. 156. José Casalta Nabais, ao discorrer acerca dessa relação simbiótica, destaca o direito fiscal ecológico como campo fértil e propício ao seu fortalecimento. *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal. In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 423.

³⁶ Aliomar Baleeiro elenca de A a L casos ilustrativos. *Op. Cit.*, p. 191-192.

³⁷ **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.109-110.

³⁸ Levi Carneiro foi brilhante ao revelar os argumentos inspiradores da criação do adicional de imposto de renda, pelo Decreto-Lei 3.200, de 1941. O agravamento, que ganhou nova roupagem na legislação vigente, passou a ser redução e encaixa-se no sistema tributário, pelo raciocínio de muitos autores, como corolário das prestigiadas capacidade contributiva e pessoalidade. *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. Cit.*, 2005, p. 123.

vislumbramos as deduções de IRPF facultadas a quem tiver dependentes, cônjuge ou filhos. A mutação do discurso fundamentador da norma e a opção por uma indução movida à aparente renúncia fiscal mostram-se operações hábeis a satisfazer a opinião pública e instigam o estudo da importância causa e do mecanismo indutivo.

O estudo da causa dos tributos é relegado a segundo plano por muitos doutrinadores, pois não a aceitam como critério relevante e suficiente para a distinção das espécies tributária. Entretanto, admitindo seu valor como fator de legitimação do tributo perante a sociedade, transcrevemos o fundamento causal do imposto, objeto do presente trabalho, citado por Schoueri³⁹ e extraído da obra de Marco Aurélio Greco, para quem, o imposto é pago por aquele que pode, tendo vetor axiológico no poder de império estatal e razão de ser na manifestação de capacidade contributiva.

As técnicas de indução tributária são múltiplas, mas podem ser agrupadas em vantagens⁴⁰ ou em agravamentos⁴¹. Tipos de vantagens são a simplificação, a isenção, a minoração, o subsídio, a subvenção e o diferimento. Por sua vez, os agravamentos são a criação de um novo tributo, a majoração de um existente ou a extinção de uma vantagem. Cada técnica indutiva possui características que as tornam recomendáveis em determinadas circunstâncias, porém é notória a aceitação social das vantagens, que também podem ser malélicas ao sistema tributário quando mal empregadas, ao encontro da recomendação de Norberto Bobbio do uso da sanção premial.

A indução ocasionada pelos tributos deve ser entendida como consequência de atuar sobre comportamentos situados no campo da licitude. O agravamento da situação de um ou de um conjunto de contribuintes não é punição⁴² e os incentivos fiscais concedidos não são privilégios, desde que fundados em

³⁹ *Op. Cit.*, p. 154.

⁴⁰ Para um estudo abrangente da indução via incentivos fiscais, *vide* CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

⁴¹ Heleno Taveira Tôres traz garantia de índole constitucional a ser respeitada no uso da extrafiscalidade agravante. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”. *In Op. Cit.*, p. 138-139.

⁴² Roberto Ferraz faz questão de esclarecer que tributo não é pena. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. *In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 334-339. Conforme Herrera Molina e Carbajo Vasco, o tributo ambiental deve contemplar condutas toleradas pelo ordenamento, consideradas indesejáveis. *Marco Conceptual, Constitucional y Comunitario de la Fiscalidad Ecológica*. *In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 201.

princípios jurídicos que justifiquem o tratamento diferenciado. Assim, oportunas são as conclusões de Roberto Ferraz:

“Portanto o tributo, característico da democracia, sinal de cidadania e exercício de liberdade, somente se aplica ao âmbito das atividades lícitas, não podendo em nenhum momento ser concebido como sanção de atividade lícita, como encargo a ser lançado contra atividades econômicas como punição.

[...]

Portanto, uma primeira característica fundamental da tributação ambientalmente orientada é que ela deverá ocorrer, necessariamente, no âmbito das atividades lícitas, como orientadora dessas atividades, mas nunca como sancionatória”.⁴³

Normas jurídicas de indução⁴⁴ não podem ser confundidas com de direção. O Estado lança mão de normas indutoras mediante estímulos e desestímulos à conduta do cidadão, o que se adequa perfeitamente ao regime tributário. Por outro lado, não se pode conceber tributo com caráter diretivo. A indução consiste na oferta de uma escolha prestigiada pela legislação. Ao reverso da direção, que consiste na indicação de um comportamento aceitável exclusivo, sendo incompatível com a natureza jurídica da tributação.

Outro aspecto da indução extrafiscal é que sua imposição está sujeita a um arranjo de competências dentro da repartição constitucional, consoante explica Schoueri, a seguir:

“Normas tributárias indutoras sujeitam-se: i) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; ii) por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa. Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzam normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro”.⁴⁵

Geraldo Ataliba⁴⁶ também conclui que a ação ordinatória exercida mediante expedientes fiscais está restrita à esfera de atribuições delimitadas na carta magna. Não apenas o tributo deve ser competência do ente estatal, mas a própria conduta induzida visada deve ser passível de regulação direta pelo mesmo ente. Dessa forma, se ao ente é facultada regular diretamente, é-lhe facultado regular indiretamente através da tributação. Essa concomitância obrigatória surge

⁴³ Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In *Op. Cit.*, p. 340.

⁴⁴ André Elali, ao trabalhar a noção de extrafiscalidade, trata de direção e indução, colocando esta como inerente à função extrafiscal. **Incentivos Fiscais Internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 55-56. Schoueri diferencia com precisão terminológica intervenção por indução e por direção. *Op. Cit.*, p. 43-54.

⁴⁵ *Op. Cit.*, p. 358.

⁴⁶ *Op. Cit.*, p. 166.

em decorrência de uma Constituição rígida e analítica, que torna único o ordenamento jurídico pátrio⁴⁷. Geraldo Ataliba chega a essa conclusão após uma vasta leitura crítica da legislação de outros países e, mencionando Gerson Augusto dos Santos, assevera espantado:

“Se, entre estados unitários, não é tão surpreendente encontrar sistemas tão lassos, tão plásticos, verdadeiramente chocante nos parece reconhecê-lo em sistemas federais, porque se traduzem tais características em fragilidade ou desconcertante desorganização. ‘O sistema discriminatório adotado no Brasil não encontra similar em nenhum outro país do mundo, mesmo entre os de organização federativa como a nossa’”.⁴⁸

A técnica normativa da extrafiscalidade encontra limites na distribuição constitucional das competências e no rígido regime jurídico da tributação. Para Geraldo Ataliba⁴⁹, não poderia ser diferente. Destarte, o uso desse mecanismo não deve ser abusivo. Paulo Caliendo chega a defender uma aplicação excepcional:

“A utilização da função extrafiscal do direito tributário deve ser residual, motivada, e, se possível, temporária. O tributo não pode ser entendido como elemento fundamental de direção econômica, mas tão-somente como meio de regulação econômica excepcional, limitado e justificado.

[...]

O objetivo da tributação, nesse sentido, é ser um *instrumento* a mais de política pública na procura pelo desenvolvimento sustentável. Assim, como qualquer outro instrumento, ele deve ser utilizado nas condições e situações apropriadas. Nem todo instrumento constitui solução para qualquer problema”.⁵⁰

É evidente que não se pode tratar a indução extrafiscal como panaceia. Gerson Augusto da Silva⁵¹ faz um interessante paralelo com fito de advertir sobre as

⁴⁷ Regina Helena Costa também nota essa nossa jaboticaba jurídica, chamando-a de peculiaridade. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. *In Op. Cit.*, p. 318-319.

⁴⁸ *Op. Cit.*, p. 67-88.

⁴⁹ Eis o que exorta o celebrado e sempre atual doutrinador: “Não pode a extrafiscalidade servir de invocação mágica que arrede o conjunto de restrições que – em nome da organização estatal, moralidade política e direitos individuais – constitui o regime jurídico tributário. Entender de outra forma seria franquear perigosamente ao legislador ordinário as portas a um arbítrio ilimitado, atentatório do nosso regime constitucional. É, aliás, comum a invocação de pretextos tais como a necessidade de intervenção no domínio econômico, para tentar validar exações diversas de que são exemplos os *empréstimos* compulsórios – ao arrepio das instâncias inexcusáveis (sic) do regime constitucional”. *Op. Cit.*, p. 168-169.

⁵⁰ Tributação e Mercado de Carbono. *In Op. Cit.*, p. 878.

⁵¹ Esse autor trata a extrafiscalidade como mecanismo de política tributária e alerta sobre suas limitações metaforicamente: “Uma oficina de máquinas-ferramenta pode fazer muitos tipos variados de objetos, segundo diferentes projetos. Mas não pode fazer de tudo. Há operações que exigem instalações dotadas de equipamentos de outra natureza. O instrumental tributário tem, também, limitações específicas em relação à ampla gama de objetivos político-econômicos. Conhecer tais limitações é, igualmente, problema de maior importância para o correto manejo da política tributária”. **A Política Tributária como instrumento de desenvolvimento**. 2ª Ed. Brasília: Esaf, 2009, p. 103.

limitações do instrumental tributário. Todavia, é com essas reservas que partilhamos do entusiasmo⁵² transmitido por Augusto Becker:

“A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo”.⁵³

2.4.2 Princípios e o Direito Tributário Ecológico

Os princípios são normas dotadas de maior grau de abstração e de maior carga valorativa, se comparados às regras. Eles atuam como vetores axiológicos de um sistema jurídico, conferindo-lhe fundamento e unidade. Assim sendo, a compatibilização entre os princípios que inspiram o Direito Tributário e o Direito Ambiental é indispensável à articulação teórica e normativa do Direito Tributário Ecológico.

As legislações tributária e ambiental trazem em seu bojo um conjunto de princípios, cuja extensão varia na doutrina de autor para autor. Não se pretende fazer menção a todos, mas a alguns de extrema relevância para o respectivo ramo jurídico.

O Direito Tributário tem seus princípios mais relevantes, verdadeiras limitações do poder de tributar, extraídos do texto constitucional. São eles: a legalidade, art. 150, I; a igualdade, art. 150, II; a irretroatividade, art. 150, III, *a*; a anterioridade anual, art. 150, III, *b*; a anterioridade nonagesimal, art. 150, III, *c*; o não-confisco, art. 150, IV; a liberdade de tráfego, art. 150, V; e a capacidade contributiva, art. 145, § 1º.

A legalidade consiste na obrigatoriedade de a exigência ou o aumento do tributo vir estabelecido em lei, ressalvadas as exceções do art. 153, § 1º. Ela é decorrência do direito de ninguém ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, art. 5º, CF.

⁵² Roberto Ferraz visualiza os tributos orientados, mormente por valores ecológicos, como possível tendência deste início de milênio. *Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In Op. Cit.*, p. 343.

⁵³ *Op. Cit.*, p. 629-630.

A igualdade configura-se na vedação de União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O tratamento diferenciado será inconstitucional entre os iguais e natural entre os desiguais.

A irretroatividade é a garantia do respeito ao art. 5º, XXXVI, CF. Por imperativo de segurança jurídica, não pode o contribuinte ter tributo cobrado sobre fato gerador ocorrido sob regras que não o tributavam ou o tributavam menos onerosamente.

A anterioridade anual, com exceção do art. 150, § 1º, é outra limitação temporal, que não permite a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

A anterioridade nonagesimal, com exceção do art. 150, § 1º, é mais uma limitação temporal, que, por sua vez, cumulada com a anterioridade anual, veda a cobrança tributária antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

O não-confisco configura-se na impossibilidade de se exigir uma exação fiscal tão díspar, que a torne meio camuflado de se instituir a expropriação compulsória pelo poder público.

A liberdade de tráfego, que consiste no livre uso das vias públicas, baseia-se no direito de ir e vir. Não é lícito ao tributo servir de empecilho à locomoção das pessoas.

Por último, a capacidade contributiva⁵⁴ significa a idoneidade econômica para suportar sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos⁵⁵. Afere-se a capacidade contributiva a partir de signos presuntivos de riqueza passível de apropriação parcial pelo Estado mediante atividade fiscal.

A capacidade contributiva efetiva, sob um ângulo distributivo, a justiça fiscal. O cidadão contribui para o custeio das despesas públicas dentro de seus limites econômicos. Dessarte, há quem defenda não ser possível conciliar a função extrafiscal dos tributos com o respeito ao princípio da capacidade contributiva. No entanto, o raciocínio ponderado apoia Regina Helena Costa:

⁵⁴ Sacha Calmon coloca a capacidade contributiva no centro de sua análise principiológica do sistema tributário constitucional. Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição. In **O TRIBUTO: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 67-79.

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 276.

“Em nossa opinião, convivem a atuação extrafiscal e a observância do postulado da capacidade contributiva, informador dos impostos e insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição. Isto porque, em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte, para que se atinjam finalidades outras, que não a mera obtenção de recursos, homenageadas pela ordem constitucional, como, por exemplo, a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente, o incentivo à cultura etc. Vale dizer, o Poder Público pode instituir tributos progressivos ou regressivos sem ater-se à pertinência que os mesmos deveriam guardar com a riqueza do sujeito passivo”.⁵⁶

A capacidade contributiva não pode ser considerada como o único critério⁵⁷ para se definir o montante do tributo. Princípios outros, além dos elencados acima, justificam a discriminação entre contribuintes com situação econômica semelhante, como o da seletividade ou o sinalagma (custo/ benefício), base para as taxas. Bem como, princípios de Direito Ambiental também mitigam a aplicação da capacidade contributiva.

Os princípios de preservação ambiental também variam em quantidade na doutrina, porém, diferentemente dos princípios tributários, eles não se encontram necessariamente na Constituição Federal. Podemos destacar: o da precaução e o da prevenção, o da cooperação, o da ubiquidade e o do poluidor-pagador.

Os princípios da precaução e o da prevenção encontram previsão normativa no princípio de 15 da ECO-92. O da prevenção determina a atuação estatal no combate das atividades comprovadamente poluentes, e o da precaução determina que a atuação preventiva do Estado deve ser realizada independentemente de certeza científica.

O princípio da cooperação transmite a obrigação de atuação conjunta entre sociedade civil e poder público na preservação e restauração do meio ambiente. Essa parceria prevista no art. 225 da CF fortalece as iniciativas visando a alcançar um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O princípio da ubiquidade objetiva a projeção do meio ambiente em qualquer ato estatal. Toda atividade administrativa ou legislativa deve preocupar-se com seus resultados diretos ou indiretos no meio ambiente.

⁵⁶ Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. *In Op. Cit.*, p. 322.

⁵⁷ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Op. Cit.*, p.247.

Por fim, cabe manifestação sobre o princípio do poluidor-pagador⁵⁸, que é o princípio mais marcante e atuante na coordenação da aplicação das regras jurídicas ambientais. Ele representa o dever de todo aquele que provocar dano ambiental contribuir com a sua recuperação.

O princípio do poluidor-pagador é uma conquista da sociedade frente à poluição produzida por certas pessoas em algumas atividades. Ele busca evitar que o custo da reparação do dano seja suportado pela coletividade. É o mecanismo da internalização das externalidades.

A tributação ecologicamente orientada é exercida, mormente, com o escopo de fazer com que o poluidor⁵⁹ arque com a parcela ideal correspondente à degradação provocada, internalizando como custo uma externalidade negativa do processo produtivo antes transferida livremente ao coletivo social.

Portanto, conclui-se pela total compatibilidade entre os princípios tributários e os ambientais. O emprego dos tributos direcionados à consecução de fins ecológicos pode ser executado sem a exclusão dos princípios pertinentes. Entretanto, não se pode perder de vista a inafastável ponderação⁶⁰ entre a capacidade contributiva e o princípio do poluidor-pagador, para que se mantenha o máximo de justiça fiscal aliado ao máximo de efetividade ambiental.

2.4.3 Função Extrafiscal Ecológica

A função extrafiscal ecológica consiste no uso de qualquer tributo incidente sobre fato gerador tolerado com intuito de possibilitar a sadia qualidade de vida mediante a promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Consoante pensam Herrera Molina e Carbajo Vasco⁶¹, só interessa qualificar como tributo com extrafiscalidade ecológica para o Direito Tributário, aquele que estimula ou desestimula comportamentos de acordo com os interesses ambientais.

⁵⁸ Ricardo Lobo Torres propõe, como corolário do princípio do poluidor-pagador, o consumidor-pagador, com base no art. 4º, VII, Lei nº 6.938/81. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. In **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 28-29.

⁵⁹ O conceito de poluidor é previsto na Lei nº 6.938/81, “Art. 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por: IV - poluidor, a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental”.

⁶⁰ Carlos Palao Taboada faz um minucioso estudo da interação entre capacidade contributiva e o princípio do poluidor-pagador, propondo, ao final, a necessária proporcionalidade destes princípios na sustentação dos tributos ambientais. El Principio “Quien Contamina Paga” y el Principio de Capacidad Economica. In **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.79-95.

⁶¹ Marco Conceptual, Constitucional y Comunitario de la Fiscalidad Ecológica. In **Op. Cit.**, p. 163-164.

Tributos que tenham apenas parte ou totalidade da arrecadação destinada a finalidades ambientais não interessam ao Direito Tributário Ambiental, mas ao Direito Orçamentário Ambiental. Assim, pode-se, de modo amplo, listar, como objetivos dos ecotributos, o que afirma Alejandro C. Altimirano, a seguir:

*“Los principales objetivos de los ecotributos radican en que: (a) Con carácter general los ecotributos son considerados como los instrumentos económicos específicos que apuntan a encarar una conducta compatible con el medio ambiente, sin que simplemente sean una analogía con los impuestos como instrumentos generadores de recaudación. Es decir, son vías aptas modelar conductas sociales. En el caso particular de los ecotributos su objetivo no es incrementar la recaudación sino minimizar el daño internalizando sus costos de abatimiento sin impedir el desarrollo industrial. Lo contrario es impropio y podría generar efectos perniciosos en el desarrollo desnaturalizándolos. (b) Los ecotributos tienen por objeto influir en la conducta de los sujetos pasivos en orden a la reducción de sus actitudes contaminantes. (c) También se los considera como vehículos de indemnización para la sociedad. (d) Tienden a crear un incentivo para reducir la cantidad de productos contaminantes. Este éxito depende de un alto nivel de información a la población y la existencia de un ente colector apto. (e) Los impuestos sobre productos son usados como fuente de financiamiento del costo ambiental, por ejemplo, utilizando tales ingresos para desarrollar dispositivos de seguridad de la contaminación de aquellos productos o reducir el costo del reciclado, consecuentemente facilitándolo”.*⁶²

Uma característica que torna peculiar o ecotributo é a sua função coletora *inversa*⁶³. Quanto maior a receita gerada pelo tributo, tanto menor o atingimento da extrafiscalidade ecológica. Já que o ecotributo deve induzir a prática das condutas menos oneradas, sua efetividade ambiental é inversamente proporcional à efetividade arrecadatória.

A tributação ecologicamente orientada já registrava⁶⁴ no final dos anos 80 quantidade significativa de tributos dessa qualidade e continuou progredindo com a onda de reformas fiscais verdes iniciada pela Suécia em 1990.

Por todo o exposto, conclui-se que a utilização de tributos com função extrafiscal ecológica encontra amparo no ordenamento pátrio, dentro de certos limites⁶⁵. Trata-se de um poderoso instrumento capaz de proporcionar resultados

⁶² El Derecho Tributario ante la Constitucionalización del Derecho a un Medio Ambiente Sano. *In Op. Cit.*, p. 477.

⁶³ Explicações mais precisas em NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal. *In Op. Cit.*, p. 431.

⁶⁴ Anderson O. C. Lobato/ Gilson C. B. de Almeida, embasados em estatísticas da OCDE, informam existir cerca de 81 imposições tributárias ambientais em 1989, número que pulou para 176 em meados dos anos 90. Tributação Ambiental: uma Contribuição ao Desenvolvimento Sustentável. *In Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 633.

⁶⁵ Novamente, Paulo Caliendo admoesta cautela: “No caso da tributação ambiental, o pior erro seria aceitar as suas virtudes e considerá-la como um mecanismo infalível, revolucionário e ético na

exigidos por um meio ambiente cada vez mais agredido. Verificar-se-á, nos capítulos seguintes, como se adequar esse instrumento ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

promoção da proteção ambiental, descartando a existência de outras possibilidades e mesmo de suas exigências quanto à coerência em relação à justiça e à neutralidade fiscal". Tributação e Mercado de Carbono. *In Op. Cit.*, p. 892.

CAPÍTULO II

TRIBUTAÇÃO DA PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NO JAPÃO, NA CHINA E NO BRASIL

É objeto de estudo dessa pesquisa a possibilidade de inclusão do nível de emissão de gases poluentes dos veículos automotores e da relação entre consumo de combustível e desempenho no cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Para cumprir tal desiderato, será feita uma breve análise dos tributos incidentes sobre a propriedade veicular nos sistemas tributários japonês e chinês. Observar-se-á dentro de que contexto normativo e político e como ocorre a tributação de carros, ônibus, caminhões e similares nesses países.

Posteriormente, descrever-se-á o regime jurídico do IPVA, como é feito seu disciplinamento normativo pela Constituição Federal e pelas legislações estaduais. Em conjunto, será mencionada sua importância arrecadatória.

O estudo desses dois ordenamentos jurídicos asiáticos será retomado no capítulo seguinte, no qual serão verificados quais os mecanismos adotáveis pela legislação pátria na aplicação do IPVA para induzir à propriedade de veículos menos poluentes e mais eficientes.

3.1 Propriedade veicular no sistema tributário japonês

Para se entender o imposto sobre a propriedade de automóveis nipônico, far-se-ão sucintas descrições do contexto histórico e exibição do panorama jurídico da nação do sol nascente.

O sistema tributário japonês, assim como todo o seu ordenamento jurídico, sofreu profundas mudanças com o estabelecimento da Era Meiji no fim do século XIX, precisamente em 1868. Vinte anos aproximadamente após tal ruptura política, o sistema tributário foi modernizado⁶⁶. O Japão era um país feudal onde mais de 80% das receitas fiscais advinham de tributação sobre a terra e o pagamento era feito com a colheita.

⁶⁶ Dados históricos extraídos de Tax Bureau of the Japanese Ministry of Finance. **An Outline of Japanese Taxes**. Tokyo: Printing Bureau (Insatsu-Kyoku), 2002, p. 1-18. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/apcity/unpan013997.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

A modernização do Estado japonês foi rápida e acompanhou um progressivo desenvolvimento econômico e social. Em 1872, o imposto sobre imóveis passa a incidir sobre o valor do bem e teve seu recolhimento exigido em dinheiro.

O ano de 1887 é marcante para a reforma da tributação japonesa. Foi implantado o imposto sobre a renda. Ainda com resultados modestos no ano seguinte, representou apenas 1,5% do total da receita arrecadada em 1888. Porém, incidiu sobre os ganhos de somente 118,600 pessoas dentre uma população de 39 milhões à época com alíquotas variáveis de 1% a 3%.

O imposto sobre a renda foi sofisticado, as alíquotas chegaram a variar entre 0,5% e 36%, foi incluída a permissão para dedução de dependentes e a quantidade de contribuintes a ele sujeitos cresceu exponencialmente. Até que em 1935, o imposto sobre a renda passou a ser o principal item isolado na composição da receita tributária japonesa.

Simultaneamente a isso, múltiplos envolvimento do Japão em conflitos internacionais revelaram o apetite expansionista nipônico que culminou com a trágica participação na Segunda Guerra Mundial. Acontecimentos como a Guerra com a China em 1894, a Guerra com a Rússia em 1904 e o incidente com Xangai em 1932 refletiam também no plano da política interna.

Depois da Segunda Guerra Mundial, a economia japonesa estava arrasada. Foi o denominado Período do Caos Econômico (1945-49). A política tributária foi voltada para conter problemas como a alta inflação. Eventos relevantes no plano fiscal foram: implantação da declaração dos rendimentos feita pelo próprio contribuinte, restabelecimento do sistema de tributos locais, e criação da Agência Nacional de Tributos em 1949.

O período seguinte (1950-59), marcado pela Restauração e Estabilização Econômica, teve relevância tributária com a adoção das reformas propostas por Professor Carl S. Shoup e a posterior alteração das reformas. Com a melhora econômica, o natural crescimento de arrecadação foi utilizado para permitir ajustes na carga tributária.

O período de 1960 a 1969 foi intitulado de Progresso Econômico. Houve uma elogiável busca por reduções fiscais e aprimoramento do sistema de tributação, o Ato sobre Regras Gerais para Tributação Nacional data de 2 de abril de 1962. Estabeleceram-se planejamentos tributários a longo prazo.

A partir de 1970, há o chamado Período da Melhora do Bem-estar Social. Notabilizado pelo aumento do papel do setor público na economia, o Estado ocupou-se principalmente de restabelecer o equilíbrio da balança fiscal constantemente abalada por crises cíclicas.

O Japão é um Estado de forma unitária, cuja forma de governo é monárquica e o sistema de governo é parlamentarista. A Constituição vigente foi promulgada em 3 de novembro de 1946. Ela é sintética e especialmente lacônica no trato do sistema tributário, mencionando-o apenas em dois artigos.

O artigo 30 traz implícito o princípio da legalidade ao determinar que “as pessoas deverão ser obrigadas à tributação como determinado por lei”. Já o artigo 84 é mais explícito ao prescrever que “não poderão ser instituídos novos tributos ou modificados os atuais, exceto por lei ou sob as condições descritas por lei”. Esses os únicos dispositivos da Constituição nipônica referentes aos tributos. O que concede amplos poderes ao legislador ordinário, permitindo-o moldar as exações fiscais com toda a liberdade necessária a atender os anseios de uma sociedade ordeira e de uma economia pujante.

Moraes Godoy manifesta-se da seguinte forma sobre o tratamento constitucional destinado aos tributos:

“A constituição japonesa toca na tributação por duas vezes, de forma direta e objetiva. No primeiro excerto vale-se de apenas onze palavras, a usar como referência a tradução inglesa, *the people shall be liable to taxation as provided by law*, isto é, as pessoas deverão ser obrigadas aos impostos como determinado por lei. Essas onze palavras formam o núcleo do constitucionalismo tributário japonês, laconismo compensado pelo nível de desenvolvimento econômico do país, denunciando que **verborragia constitucional não é garantia de crescimento nacional**”.⁶⁷ (grifo nosso)

O território japonês é separado em 47 divisões administrativas, são as *to-dou-fu-ken* (em japonês: 都道府県). Há cerca de 3.200 municipalidades⁶⁸. O Capítulo VIII da Constituição trata do autogoverno local e regional e, além de estabelecer os membros do legislativo e do executivo local e regional, transfere para o parlamento nacional o poder de determinar todas as regras gerais pertinentes a essas entidades governamentais.

⁶⁷ **Introdução ao Direito Tributário Japonês**, p. 1. Disponível em: <<http://www.arnaldo.godoy.adv.br/artigos/japaotributario.htm>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

⁶⁸ Tax Bureau of the Japanese Ministry of Finance. *Op. Cit.*

O artigo 94 da constituição prevê que “as entidades públicas locais têm o direito de controlar suas propriedades, negócios e administração e de decretar suas próprias normas de acordo com a lei”. Em assim sendo, a Lei de Autonomia Local (entenda-se como sinônimo de regional e antônimo de nacional) prescreve, em seu artigo 223, que “As entidades públicas locais podem estabelecer e coletar tributos locais como determinado em lei”. Dessa forma, com a Lei de Tributação Local, Lei nº 226 de 31 de julho de 1950, houve a positivação de regras gerais e de quais os tributos que competem às divisões administrativas regionais e locais⁶⁹.

Os impostos⁷⁰ sobre automóveis no Japão são encontrados em todos níveis de governo. No âmbito nacional, há o imposto sobre o peso de automóveis. No âmbito regional, são cobrados o imposto sobre a propriedade de automóveis e o imposto sobre a aquisição de automóveis. Por fim, no âmbito local, existe o imposto sobre a propriedade de veículos leves.

O imposto sobre o peso⁷¹ de automóveis é exigido de todos os proprietários de veículos automotores no momento de obtenção do certificado de inspeção ou, para veículos leves que são isentos de fazer inspeção, no momento do registro. Os valores que variam de acordo com o peso, levam em consideração também a duração da validade do certificado de inspeção e tipo de veículo (carro, ônibus, motocicleta, caminhão).

O imposto sobre a aquisição⁷² de automóveis é meramente arrecadatório com seus recursos destinados a financiar rodovias, sendo que 70% do total arrecadado é repassado às municipalidades. A alíquota de 3% para veículos com destinação comercial e de 5% para os demais é aplicada sobre o valor da compra e gera o valor a ser pago.

O imposto sobre a propriedade de veículos leves⁷³ progride de acordo com o aumento de cilindradas do motor, muito se assemelhando com o imposto sobre a propriedade de automóveis. Contudo, o valor é bem menor. Ele incide sobre

⁶⁹ Para uma melhor compreensão do fisco local no Japão *vide* HARADA, Kenichiro. **Local Taxation in Japan**. Disponível em: <<http://www.clair.or.jp/j/forum/honyaku/hikaku/pdf/BunyabetsuNo10en.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

⁷⁰ Para uma lista dos principais impostos no Japão com menção de fato gerador, base de cálculo e alíquota *vide* **Sistema tributário e proteção ambiental no Brasil e no Japão**. DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos, p. 14-18. Disponível em: <<http://www.japonartesesencenicas.org/estudiosjaponeses/articulos/sistematributario.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

⁷¹ Tax Bureau of the Japanese Ministry of Finance. **Op. Cit.**

⁷² **Idem. Ibidem.**

⁷³ **Idem. Ibidem.**

veículos leves, que são os de duas rodas com não mais de 250 cilindradas e dimensões limitadas a 2,5 m de comprimento, 1,3 m de largura e 2,0 m de altura e os com mais de duas rodas com não mais de 660 cilindradas e dimensões limitadas a 3,4 m de comprimento, 1,48 m de largura e 2,0 m de altura.

O imposto sobre a propriedade de automóveis⁷⁴ é fixado a partir do tipo de veículo (carro, ônibus, caminhão...), sua destinação (comercial ou não) e a capacidade dos cilindros do motor do veículo. A cobrança do tributo sobre carros, que não se preocupa com a capacidade contributiva virtual demonstrada pelo valor do bem, exerce significativo incentivo à propriedade de veículos com menos cilindradas, conforme se afere da tabela a seguir:

Tabela 1 – Valor do imposto sobre a propriedade de automóveis

Volume do cilindro do carro	Valor para uso comercial	Valor para uso não-comercial
Até 1.000 cc	7.500 ienes	29.500 ienes
De 1.000 cc a 1.500 cc	8.500 ienes	34.500 ienes
De 1.500 cc a 2.000 cc	9.500 ienes	39.500 ienes
De 2.000 cc a 2.500 cc	13.800 ienes	45.000 ienes
De 2.500 cc a 3.000 cc	15.700 ienes	51.000 ienes
De 3.000 cc a 3.500 cc	17.900 ienes	58.000 ienes
De 3.500 cc a 4.000 cc	20.500 ienes	66.500 ienes
De 4.000 cc a 4.500 cc	23.600 ienes	76.500 ienes
De 4.500 cc a 6.000 cc	27.200 ienes	88.000 ienes
Acima de 6.000 cc	40.700 ienes	111.000 ienes

Fonte: Tax Bureau of the Japanese Ministry of Finance.

Esse imposto exerce um claro estímulo à manutenção da propriedade de veículos menos poluentes e mais eficientes, mormente no ambiente urbano de trânsito lento e congestionado. No entanto, há um claro descompasso entre a sistemática de valores cobrada de carros e a cobrada de ônibus e caminhões.

Para caminhões, o valor da exação aumenta em razão do aumento da capacidade de carga. Por sua vez, os ônibus têm sua quantia de imposto devido acrescido ao passo do acréscimo da quantidade máxima de passageiros. Dois claros contrassensos, que visam apenas a uma maior arrecadação, não se baseiam em

⁷⁴ *Idem. Ibidem.*

critérios que demonstram capacidade contributiva e desestimulam a propriedade de veículos com maior capacidade de transporte de cargas e de passageiros.

A legislação japonesa, desde a década de 60 com a Lei nº 132 Antipoluição de 1967, impôs medidas para a redução da emissão de poluentes veiculares. Assim como, a política tributária japonesa, que sempre foi pensada em seus efeitos sobre a economia⁷⁵, vem desempenhando importante papel no apoio⁷⁶ a veículos híbridos⁷⁷ e elétricos.

Portanto, concluímos que a liberdade legislativa do parlamento descompromissada com qualquer limitação principiológica constitucional na seara fiscal permitiu a instituição de um imposto com efeitos indutivos ecologicamente corretos na manutenção da propriedade carros. Todavia, aparenta-se ter ocorrido um incentivo para veículos menos nocivos ao meio ambiente de forma inconsciente por parte do legislador nipônico, quando se compara com critérios tão díspares aplicados aos proprietários de ônibus e caminhões. Mesmo assim, tal imposto mostra-se válido para a proteção ambiental e foi adotado em termos muito semelhantes pela China.

3.2 Propriedade veicular no sistema tributário chinês

A China é o país das imensidões. Uma civilização admirada por suas tradições milenares, que ingressa na avançada e complicada economia de mercado contemporânea sem perder sua identidade cultural e suas peculiaridades políticas. Com a maior população mundial e o segundo maior território em área terrestre

⁷⁵ André Elali relata alguns incentivos fiscais concedidos pelo Governo japonês para acelerar a recuperação econômica após a 2ª Guerra Mundial. **Incentivos Fiscais Internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 119.

⁷⁶ Para um estudo aprofundado das políticas governamentais de apoio às inovações ambientais no setor automobilístico japonês *vide* ÅHMAN, Max. **Government Policy and Environmental Innovation in the Automobile Sector in Japan**. Disponível em: <http://www.miljo.lth.se/svenska/internt/publikationer_internt/pdf-filer/IMESreport53.pdf>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

⁷⁷ A Toyota atingiu a marca de 4,6 milhões de híbridos vendidos em outubro de 2012. A montadora estima uma redução na emissão global na ordem de 30 milhões de toneladas de gás carbônico. Disponível em: <<http://www.opovo.com.br/app/economia/carrosemotos/2012/11/14/noticiascarosemotos,2954057/toyota-atinge-marca-de-4-6-milhoes-de-hibridos-vendidos-no-mundo.shtml>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

contínua, a República Popular da China⁷⁸ (RPC) é hoje a segunda maior economia do mundo.

O progresso econômico chinês⁷⁹ em pouco mais de trinta anos é espantoso. A abertura da economia para capitais estrangeiros impulsionou a urbanização de uma sociedade predominantemente rural⁸⁰ até o ano de 2011 e alavancou a produção industrial que puxa para cima o índice de crescimento econômico mundial.

O território chinês é marcado por milenares disputas políticas, com sucessivas unificações e fragmentações em um longo histórico de dinastias. A Dinastia Qing⁸¹ foi a última e durou de 1644 a 1912, quando assume o poder o Kuomintang⁸², Partido Nacionalista Chinês, e surge a República da China⁸³.

Após um período de instabilidade política e institucional, causado pela disputa de poder entre o Partido Nacionalista Chinês e o Partido Comunista Chinês⁸⁴, em 1949, prevalece o ideário vermelho e é fundada a RPC. Com um regime inicialmente fechado, a experiência comunista chinesa começou com fracassos. Entretanto, a reforma da economia a partir de 1978 viabilizou a construção da potência que conhecemos.

A Constituição chinesa em vigor data de 4 de dezembro de 1982. Ela, primariamente, ocupa-se de delinear a organização do Estado sínico. Elenca também alguns direitos fundamentais do cidadão, destacando-se as garantias para o estrangeiro fortalecidas pelas emendas constitucionais.

A RPC está estruturada em até cinco níveis de governo⁸⁵, a depender do local. A complexidade da organização governamental⁸⁶ é explicada pela busca de se

⁷⁸ Em mandarim: 中华人民共和国.

⁷⁹ Ze Zhu destaca o sucesso da empreitada econômica chinesa, apesar das adversidades. **Essays on China's Tax System**. Thesis. Erasmus University Rotterdam, p. 1-2. Disponível em: <<http://repub.eur.nl/res/pub/10502/EPS2007112ORG9058921444ZHU.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

⁸⁰ Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/internacional,populacao-urbana-supera-a-rural-na-china-pela-primeira-vez,823665,0.htm>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

⁸¹ Em mandarim: 清朝.

⁸² Em mandarim: 国民党.

⁸³ Em mandarim: 中華民國.

⁸⁴ Em mandarim: 中国共产党.

⁸⁵ O artigo 111 da Constituição sínica ainda reconhece os comitês de vilas e de bairros como entes legitimados a representar seus membros perante o governo local. **Constitution of The People's Republic of China**. Disponível em: <<http://english.people.com.cn/constitution/constitution.html>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

assegurar autonomia política aos grupos constituídos de minorias étnicas. As divisões administrativas estão previstas com minúcias no Capítulo III da Constituição, mas podemos aferir tal complexidade no seguinte dispositivo constitucional.

*“Article 30. The administrative division of the People's Republic of China is as follows: (1) The country is divided into provinces, autonomous regions and municipalities directly under the Central Government; (2) Provinces and autonomous regions are divided into autonomous prefectures, counties, autonomous counties and cities; (3) Counties and autonomous counties are divided into townships, nationality townships and towns. Municipalities directly under the Central Government and other large cities are divided into districts and counties. Autonomous prefectures are divided into counties, autonomous counties, and cities. All autonomous regions, autonomous prefectures and autonomous counties are national autonomous areas”.*⁸⁷

Essa configuração política do Estado chinês dá azo ao que Ze Zhu⁸⁸ nomeia de duplo caminho central/ local na tributação. O sistema tributário⁸⁹ central é baseado na formalidade e no rigor da lei, ao passo que os sistemas tributários locais são baseados na informalidade e no poder de barganha.

Assim, incide sobre a aquisição e a manutenção da propriedade de veículos automotores impostos centrais e locais e uma enorme quantidade de taxas de diversas entidades tributárias e com as mais variadas funções, como nos ensina Xin Deng⁹⁰.

O aumento da frota de veículos automotores acompanhou o vertiginoso crescimento econômico chinês. Esse fato trouxe a reboque não apenas a maior emissão de gases de efeito estufa, como outros os danos ambientais, tais como a poluição exagerada do ar em espaços urbanos. Xin Deng demonstra aflição com a situação da China:

“Last two decades have witnessed the dramatic increase in motor vehicles in China. Over the last 20 years there has been a tenfold increase in the number of civil motor vehicles in China, rising from 3.2 million vehicles in 1985 to 31.59 million vehicles in 2005 (NBSC 2006).¹ China is now the fourth largest motor vehicle producer and the third largest consumer in the world. A closer inspect on data can easily reveal that passenger vehicles,

⁸⁶ O fisco local de Pequim montou um organograma elucidativo da correspondência entre as administrações tributárias e os níveis de governo. Disponível: <<http://english.tax861.gov.cn/zgszky/zgszky32.htm>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

⁸⁷ **Constitution of The People's Republic of China.**

⁸⁸ **Op. Cit..**

⁸⁹ A única determinação constitucional sobre tributo é esta: “Article 56. It is the duty of citizens of the People's Republic of China to pay taxes in accordance with the law”. **Constitution of The People's Republic of China.**

⁹⁰ **Private Car Ownership in China: How Important is the Effect of Income?** p. 9-12. Disponível em: <http://ura.unisa.edu.au/R/?func=dbin-jump-full&object_id=unisa35333>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

*especially private passenger vehicles, are the major contributor to the growth of vehicle fleet. Indeed, the growth in vehicle fleet in the last two decades is accompanied by a sharp increase in the share of privately owned passenger vehicles among all passenger vehicles, and the share of passenger vehicles among private vehicles”.*⁹¹

Dessa forma, alguns tributos chineses dentre os que incidem sobre automóveis foram reformulados para incentivar a aquisição e manutenção da propriedade de veículos com menores índices de emissão de poluentes.

Os impostos sobre a compra de veículo automotor na China são o imposto sobre a aquisição de automóveis e o imposto sobre consumo. Os impostos sobre a propriedade são o imposto sobre o uso de veículo e embarcação e o imposto sobre a licença de uso de veículo e embarcação.

O imposto sobre a aquisição de veículo automotor é no valor de 10% sobre o preço da compra. Ele é arrecadado pelo governo central e não desempenha qualquer estímulo a carros mais “limpos”.

O imposto sobre o consumo⁹² traz um forte estímulo à compra de automóveis com menos cilindradas. Ele também é um imposto de competência do governo central, cujas alíquotas crescem à medida que aumenta o volume dos cilindros do veículo automotor, conforme tabela abaixo.

Tabela 2 – Valor do imposto sobre consumo para veículos

Volume do(s) cilindro(s)	Alíquota de Automóvel de passeio
Até 1.000 cc	1%
De 1.000 cc a 1.500 cc	3%
De 1.500 cc a 2.000 cc	5%
De 2.000 cc a 2.500 cc	9%
De 2.500 cc a 3.000 cc	12%
De 3.000 cc a 4.000 cc	25%
Acima de 4.000 cc	40%
Volume do(s) cilindro(s)	Alíquota de Motocicleta
Até 250 cc	3%
Acima de 250 cc	10%

Fonte: The China Tax Guide.

⁹¹ *Ibidem*, p. 2.

⁹² Asia Briefing. **The China Tax Guide**. 5ª Ed. Hong Kong: Springer, 2011, p. 22-24.

O imposto sobre a licença de uso de veículo e embarcação⁹³ é semelhante ao antigo imposto sobre uso de veículo e embarcação. Ambos os impostos são de competência local, contudo o valor daquele é 75% inferior ao antigo valor deste e sua instituição é facultativa pelas autoridades locais. Assim, acaba não sendo instituído em muitas províncias e tampouco é mecanismo de estímulo para a propriedade de carros verdes.

Por fim, o imposto sobre o uso de veículo e embarcação, cuja competência é local, sofreu recente alteração⁹⁴. O imposto anterior⁹⁵ considerava a quantidade de passageiros para determinar o valor. Por sua vez, a legislação atual⁹⁶ elegeu a capacidade dos cilindros do motor como fator diferenciador da alíquota, como demonstrado na tabela a seguir.

Tabela 3 – Valor do imposto sobre o uso de veículos e embarcações

Capacidade do(s) cilindro(s)	Alíquota para automóvel
Até 1.000 cc	RMB 60,00 a RMB 360
De 1.000 cc a 1.600 cc	RMB 300,00 a RMB 540
De 1.600 cc a 2.000 cc	RMB 360,00 a RMB 660
De 2.000 cc a 2.500 cc	RMB 660,00 a RMB 1.200
De 2.500 cc a 3.000 cc	RMB 1.200 a RMB 2.400
De 3.000 cc a 4.000 cc	RMB 2.400 a RMB 3.600
Acima de 4.000 cc	RMB 3.600 a RMB 5.400

Fonte: China Briefing.

Essa alteração legislativa trouxe também isenção para veículos elétricos, veículos movidos à célula de energia e veículos híbridos *plug-in*, além de redução de 50% do valor do imposto para os demais veículos híbridos.

Portanto, verifica-se uma legislação tributária chinesa bastante atenta com as questões ecológicas envolvendo veículos automotores. Será avaliado no

⁹³ Legislação: Provisional regulations on Vehicle and Vessel License Plate Tax of the People's Republic of China. Disponível em: <<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6888401.html>>. Acesso em: 07/01/2013.

⁹⁴ Eis a norma alteradora: Law of the People's Republic on Vehicle and Vessel Taxation. Aprovada em 25 de fevereiro de 2011. Mais detalhes em: <<http://hup.sub.uni-hamburg.de/giga/jcca-cds/article/viewFile/387/385>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

⁹⁵ Legislação anterior. Disponível em: <<http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6888404.html>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

⁹⁶ Para mais informações acerca da novidade, vide: <<http://www.china-briefing.com/news/2011/06/17/china-drafts-amendments-to-vehicle-and-vessel-tax-law.html>>. Acesso em: 07 de janeiro.

capítulo seguinte a compatibilidade das medidas chinesas com o ordenamento brasileiro.

3.3 Propriedade veicular no sistema tributário brasileiro

O Brasil é uma República Federativa de regime democrático, cujo sistema de governo é presidencialista. O ordenamento jurídico nacional é alicerçado em uma constituição rígida e analítica, em que se buscou estabelecer um sistema tributário pautado nas garantias do contribuinte perante o fisco.

O veículo automotor brasileiro sofre a incidência do IPI, de competência federal, art. 153, IV da CF/88, após a fabricação e do ICMS, de competência estadual, art. 155, I da CF/88, na aquisição por consumidor final. Em caso de automóvel estrangeiro, há a cobrança também do Imposto de Importação, de competência federal, art. 153, I da CF/88.

Dentre esses impostos, o IPI⁹⁷, com o Decreto nº 7.819/2012, instituidor do programa INOVAR-AUTO, passa a considerar, no período de 2013 a 2017, o desempenho do veículo automotor como fator diferenciador de alíquota com o escopo de incentivar carros mais eficientes no consumo de combustível.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores está previsto no artigo 155, III da Constituição Federal de 1988. Ele é o mais recente imposto do sistema tributário nacional, cuja competência instituidora é dos 26 estados-membros e do Distrito Federal.

O IPVA foi incluído na Constituição de 1967 com a Emenda 27/85. Sua previsão passou a existir no art. 23, III da Carta Magna em vigor à época. Ele, historicamente, está vinculado à Taxa Rodoviária Única, instituída pelo Decreto-lei 999/69, que foi criada em substituição à Taxa Rodoviária Federal, instituída pelo Decreto-lei 397/68.

Não foi editada Lei Complementar estabelecendo normas gerais para o IPVA, consoante prescrição do art. 146, III, a da CF/88. O que foi causa de disputas judiciais pacificadas com o entendimento do STF⁹⁸ no sentido da desnecessidade de Lei Complementar para o referido imposto em razão do disposto no art. 34, § 3º do

⁹⁷ Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2012/10/carro-que-gastar-menos-combustivel-tera-ipi-menor-diz-governo.html>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

⁹⁸ RE 236.931-SP.

ADCT que autoriza os Estados e o Distrito Federal a editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional.

A hipótese de incidência tributária do IPVA é a propriedade de veículo automotor. Leandro Paulsen⁹⁹ entende que deve se dar interpretação restritiva à noção de propriedade. Em sentido contrário, Gladston Mamede¹⁰⁰, com quem concordamos, defende a tributação da propriedade plena ou não.

A noção de veículo automotor não abrange as aeronaves e as embarcações, ao contrário do que chegou a pensar Gladston Mamede¹⁰¹. O STF se posicionou contra a exigência desse imposto sobre veículos aéreos e aquaviários, restringindo o sentido da expressão veículo automotor aos rodoviários¹⁰². Gladston Mamede explica-nos o alcance da expressão sobre os veículos utilitários:

“Entre os veículos, é preciso redobrado cuidado, excepcionando situações nas quais se percebem incompatibilidade entre a ideia central da autorização constitucional e determinados tipos de maquinário que possuem na *autolocomoção* apenas um elemento acessório de sua principal razão de ser. Não são propriamente veículos motorizados com a finalidade de locomoção e/ou transporte, mas máquinas utilitárias que dispõem de mecanismo de autolocomoção como forma de otimizar os resultados de sua atuação. Os exemplos são múltiplos: retroescavadeira, guindaste, rolo compressor, pá carregadeira, escavadeira, empilhadeira; no âmbito agrícola, encontraremos colheitadeira, ceifadeira, plantadeira e outras. Pretender incluí-las no conceito de veículo automotor é valorizar um elemento acidental e desprezar seu elemento essencial”.¹⁰³

⁹⁹ Eis suas palavras: “A instituição do IPVA, deve ater-se à tributação da propriedade tal como definida. Não se pode equiparar à propriedade qualquer outro direito real”. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora/ ESMAFE, 2011, p. 347.

¹⁰⁰ O autor questiona-se: “O sinal de riqueza eleito como hipótese para incidência tributária possui em seu núcleo uma relação jurídica certa: a propriedade. A letra constitucional aponta para um direito real, mas não cuida da extensão precisa do conceito de propriedade. Seriam constitucionais as normas aludidas na medida em que, por incluir hipóteses de propriedade não plena, podem desbordar da licença constitucional?” E logo conclui: “Nos termos acima expostos, a caracterização da propriedade, plena ou não, de veículo automotor, dá azo à exação. Porém, se desfeita a relação de propriedade, seja em função da destruição do veículo automotor, seja por subtração, não poderá haver exação”. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 50-52.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 52-57.

¹⁰² O CTB traz a definição de veículo automotor em seu Anexo I: “veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico)”.

¹⁰³ *Op. Cit.*, p. 56.

O IPVA sobre veículo novo é devido com a aquisição da propriedade do bem por consumidor¹⁰⁴, na proporção de meses restantes até o fim do exercício financeiro. Sobre veículo usado, o IPVA incide no primeiro dia do exercício financeiro, que coincide com o dia 1º de janeiro, e como bem relata Mamede¹⁰⁵ “a situação havida naquele dia é presumida como havida em todo o exercício (todo o ano) que se inicia, concretizando plenamente a obrigação tributária, e, via de consequência, o crédito tributário a favor do sujeito ativo da relação”.

O critério espacial do IPVA é determinante para a definição do sujeito ativo da relação jurídica tributária. Não obstante dúvidas geradas pela ausência de Lei Complementar, Mamede¹⁰⁶ encontra apoio em norma constitucional, art. 158, III, de repartição de receitas do IPVA entre estados e municípios e afirma que o legislador constituinte “acabou por estipular – ainda que por via transversa – uma solução para eventuais dúvidas quanto à competência territorial para a exigência tributária. Vale dizer, ao estipular o destino da arrecadação, a Constituição explicitou ser o registro o critério para se aferir a competência para tributar (o sujeito ativo da relação tributária). E quanto ao registro, vigem regras próprias, disciplinadas nas legislações correspondentes, como o Código de Trânsito Brasileiro”.

O proprietário do veículo automotor, sujeito passivo da obrigação tributária, tem seu imposto devido calculado com a incidência de uma alíquota, variável de estado pra estado, sobre o valor venal do veículo, compreendido como valor médio de mercado. Tal valor médio do bem em uma negociação considerada normal é a base de cálculo do IPVA. Para veículos novos¹⁰⁷ nacionais ou importados, o valor médio é a própria nota fiscal de venda ou a tabela dos fabricantes ou revendedores autorizados, a depender da legislação estadual. Para veículos usados, deve haver uma tabela prevista em lei que fixe o valor venal médio a partir da avaliação dos preços correntes no mercado, cabendo ao executivo estadual o dever de corrigi-la monetariamente. No entanto, é costumeira¹⁰⁸ a atribuição à fazenda pública estadual do dever de apurar e publicar essa tabela anualmente, transferindo ao fisco estadual o poder de fixar a base de cálculo de veículos usados.

¹⁰⁴ Leandro Paulsen deixa claro que, enquanto em estoque, veículo no pátio de montadoras ou nas lojas, à venda, é apenas uma mercadoria como outra qualquer. *Op. Cit.*, 2011, p. 349.

¹⁰⁵ *Op. Cit.*, p. 63.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 105-109.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 71-74.

¹⁰⁸ Podemos observar tal prática em todas as regiões do país: no Acre, art. 3º, IV, LC nº 114/2002; na Bahia, art. 7º, II, Lei nº 6.348/1991; em Mato Grosso, art. 5º, V, Lei nº 7.301/2000; no Rio de Janeiro, art. 7º, *caput*, Lei nº 2.877/1997; e no Paraná, art. 3º, VI, Lei 14.260/2003.

A arrecadação do IPVA é significativa para a receita dos estados-membros e do Distrito Federal. Segundo dados do CONFAZ¹⁰⁹, a arrecadação nacional de 2011 desse imposto foi no montante de aproximados 24,4 bilhões de reais. Em 2012, a arrecadação até outubro já atingiu a marca de 23,1 bilhões de reais.

No Estado do Ceará, a arrecadação¹¹⁰ do IPVA cresceu 342,5% de 2001 a 2011, enquanto a arrecadação do ICMS cresceu 220% no mesmo período. A frota¹¹¹ de automóveis cearenses cresceu 1.100% de 1981 a 2011, de 2001 a 2011 o aumento foi de 178%.

O IPVA possui tratamentos muito diferenciados de alíquotas de estado para estado, o que acaba gerando arrecadações muito distintas¹¹² em relação à frota de veículos estaduais. Será analisado no próximo capítulo como a diferenciação de alíquotas em alguns estados prestigia a propriedade de veículos menos poluentes e mais eficientes.

¹⁰⁹ Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

¹¹⁰ Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/inffinanceira/ArrecadacaoEstadual/ArrecadacaoEstadual.asp>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

¹¹¹ Disponível em: <<http://portal.detran.ce.gov.br/index.php/estatisticas>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

¹¹² Estudo interessante foi o produzido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT sob a coordenação de João Eloí Olenike, Gilberto Luiz do Amaral, Letícia Mary Fernandes do Amaral e Fernando Steinbruch acerca da **Arrecadação de IPVA e sua Proporcionalidade em relação à Frota de Veículos e à População Brasileira**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/65/EstudoSobreIPVAapontaPossivelMigracaoDeContribuintes.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

CAPÍTULO III

ANÁLISE JURÍDICA DA INCLUSÃO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL ECOLÓGICA NO CÁLCULO DO IPVA

As mudanças climáticas provocadas pela intervenção do homem na natureza são notórias e imensuráveis em sua integralidade. A humanidade exerce constante exploração dos recursos naturais e precisa aprender a conciliar seus ímpetus consumistas com os limites da biota.

Estudos de diversas entidades¹¹³ governamentais e não governamentais apontam as ações humanas como causas das alterações climáticas presenciadas no século XXI. A atividade antrópica não pode mais rotular a natureza como simples meio ou fonte de recursos. Um posicionamento antropocêntrico que considere o meio ambiente equilibrado como fim a ser perseguido e não como obstáculo impõe-se mesmo àqueles adversos à causa ecológica.

O direito está em constante mutação, a reboque dos fatos. Um novo panorama fático exige posturas inovadoras do legislador. Os entes legislativos existem para formular os pactos que terão força cogente no âmbito jurídico. Eles elaboram normas baseadas em valores e interesses da coletividade mediante qualificação de condutas e atribuição de consequências e, em um contexto que se exaltam posturas ecológicas, devem colocar a proteção do meio ambiente no centro de todos os projetos de reforma do sistema jurídico.

Será um erro grave transformar o compromisso firmado por muitos Estados no Protocolo de Quioto em uma carta de intenções. Os países signatários têm o dever de implementar as diretrizes normativas do acordo. Dentre elas, destaca-se a contida no art. 2º, 1, (a), (vii), que, com o fito de reduzir a emissão de gases poluentes, determina a implementação ou aprimoramento de “medidas para limitar e/ou reduzir as emissões de gases de efeito estufa não controlados pelo Protocolo de Montreal no setor de transportes”.

A disponibilização de todos os instrumentos jurídicos para a efetivação de valores ambientais é medida que se impõe. A política ecológica deve usar tanto as técnicas normativas de regulação como as de indução de comportamentos. Dessa

¹¹³ O relatório do Painel Intergovernamental de Mudanças Climáticas é um dos mais respeitados e repercutidos. Disponível em: <http://www.ipcc.ch/pdf/assessment-report/ar4/syr/ar4_syr_sp.pdf>. Acesso em: 09 de janeiro de 2013.

forma, propõe-se uma ampla utilização não apenas dos mecanismos coercivos do Estado, mas também dos mecanismos estimuladores, mormente os fiscais.

Uma política fiscal orientada por valores ecológicos¹¹⁴ é uma realidade vivenciada em outros países¹¹⁵ e que, pontualmente¹¹⁶, estabelece-se no ordenamento nacional. Tendo em vista isso, verificar-se-ão, na sequência, os impactos ambientais do transporte veicular automotor e os métodos aplicados pelas legislações estaduais de IPVA para prestigiar veículos mais limpos, a fim de se expor uma proposta de IPVA Ecológico.

4.1 Poluição atmosférica provocada por veículos automotores e medidas de combate

A percepção de que a intervenção antrópica estava causando danos ao meio ambiente era evidente, mas, mesmo assim, ela não era motivo suficiente para impedir modelos econômicos exploradores e degradantes. Fez-se necessário sacrificar a flora, a fauna e os recursos naturais a um nível tão extremo, em que as florestas foram reduzidas a bosques, os animais passaram a ser extintos e a água potável tornou-se escassa, para se converter essa percepção em conscientização.

Paulatinamente, ergueram-se vozes de alerta para a insustentabilidade do progresso a todo custo. Parcelas de vanguarda da sociedade civil e do corpo político inflamadas por valores ecológicos plantaram a semente ideológica que mais tarde frutificaria, por exemplo, com o Protocolo de Montreal e o de Quioto.

O cuidado com a fragilidade da atmosfera ganhou dimensões nunca vivenciadas na história. A inquietude geral ocasionada por fenômenos atmosféricos, tais como o buraco da camada de ozônio e o efeito estufa, em âmbito global, e a poluição do ar das metrópoles e a chuva ácida, em âmbito local, produziu um pânico conscientizador do perigo, mas que ainda não resultou em todas as ações carecidas.

¹¹⁴ A Declaração do Rio é uma síntese dos valores ambientais elevados à categoria de princípios jurídicos, dentro os quais destacamos o Princípio 15 e o 16, que positivam respectivamente o princípio da precaução e o do poluidor-pagador.

¹¹⁵ Em sua grande maioria, são países integrantes da OCDE. Um relatório esclarecedor encontra-se em: **Environmentally Related Taxes in OECD Countries: issues and strategies**. Disponível em: <http://www.pebls.org/files/Publications/OECD/OECD_Environmentally_Related_Taxes.pdf>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹¹⁶ O ICMS ecológico é um exemplo de política ecologicamente orientada, muito mais financeira do que fiscal.

Os estudos sobre poluição atmosférica no Brasil são escassos e incipientes. O 1º Inventário Nacional de Emissões Atmosféricas por Veículos Automotores Rodoviários¹¹⁷ teve seu relatório final publicado pelo Ministério do Meio Ambiente em 2011. O estudo traz preciosas estatísticas sobre a progressão da frota de veículos, do consumo de combustíveis e da emissão de poluentes.

Em São Paulo, estado onde há a maior frota nacional, o relatório¹¹⁸ da CETESB sobre Emissões Veiculares no Estado de São Paulo em 2011 é uma fonte confiável de dados acerca de uma realidade muito afetada pela poluição de veículos, em que são adotadas medidas de vanguarda descritas adiante.

Uma pesquisa¹¹⁹ do IPEA sobre Emissões Relativas de Poluentes do Transporte Motorizado de Passageiros nos Grandes Centros Urbanos Brasileiros afirma que, enquanto a média mundial da participação do setor de transportes na emissão de dióxido de carbono é de 20%, a participação do setor de transportes nas emissões brasileiras de dióxido de carbono é de apenas 9%, uma vez que desmatamento e queimadas respondem por 76% das emissões. O curioso é que 60% dos deslocamentos urbanos e 95% dos deslocamentos intermunicipais são feitos pelo sistema de ônibus¹²⁰, que é responsável por ínfimos 7% da emissão de CO₂ no setor de transportes¹²¹, ao passo que veículos leves e utilitários a diesel são responsáveis por 49% e caminhões respondem por 44%.

As medidas de combate à poluição atmosférica causada por veículos automotores tomadas pelo Estado, como dito anteriormente, podem ser com base no poder de regulação e no poder de indução. As medidas regulativas, cujo amparo legal encontra-se na Lei 8.723/1993, são, por sua vez, divisíveis em preventivas, quando influenciam na produção de veículos menos poluentes, e corretivas, quando agem na diminuição das emissões dos veículos em já fabricados.

¹¹⁷ Disponível em: <http://www.mma.gov.br/estruturas/163/_publicacao/163_publicacao_27072011055200.pdf>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹¹⁸ Disponível em: <http://www.cetesb.sp.gov.br/ar/documentos/Relatorio_de_Emissoes_Veiculares_no_Estado_de_Sao_Paulo_2011.pdf>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹¹⁹ Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/TD_1606_WEB.pdf>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹²⁰ João Alencar Oliveira Júnior elaborou uma estimativa da emissão de gases poluentes no sistema integrado de transportes de Fortaleza. Disponível em: <http://www.cbtu.gov.br/estudos/pesquisa/antp_15congr/pdf/DU-025.pdf>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹²¹ Aline Guimarães Monteiro fez pesquisa defendendo a troca de carros por ônibus com base nos efeitos ambientais benéficos da substituição modal no setor de transportes da região metropolitana de São Paulo. Disponível em: <<http://www.bvsde.paho.org/bvsacd/cd27/amonteiro.pdf>>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

A mais louvável iniciativa reguladora com caráter preventivo e efeito em todo o território nacional foi o Programa de Controle da Poluição do Ar por Veículos Automotores (PROCONVE) criado pela Resolução nº 18/1986 do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA). O PRONCOVE alcançou resultados promissores no combate à emissão de gases poluentes. Emitia-se ¹²² em média 54 g/km de monóxido de carbono por veículo em 1986, e, em 2009, essa média despencou para a surpreendente cifra de 0,3 g/km.

O 1º Inventário Nacional de Emissões Atmosféricas por Veículos Automotores Rodoviários revela que graças a medidas como o PROCONVE, apesar do continuado aumento da frota de automóveis, a emissão de poluentes atmosféricos como monóxido de carbono, metano, óxidos de nitrogênio, material particulado e hidrocarbonetos não metano diminuirão de 2009 a 2020. Os aldeídos, em tendência contrária, após declínio até 2008, sofrerão ligeira alta nesse período em decorrência do aumento do consumo de etanol hidratado.

No entanto, salta aos olhos a progressão da emissão de dióxido de carbono o mesmo período. A emissão de CO₂ vem em uma galopante escalada crescente, partindo de aproximadas 70 milhões de toneladas em 1980 para cerca de 270 milhões em 2020. Isso, em grande parte, deve-se ao fato de não haver limitação ¹²³ de CO₂ no PROCONVE. A emissão média ¹²⁴ de g/km de dióxido de carbono continua quase inalterada de 2003 a 2011.

A exigência de elaboração do Plano de Controle de Poluição Veicular pelos estados-membros e o Distrito Federal criada pela Resolução nº 418/2009 do CONAMA é outra elogiável atitude, cuja maior finalidade é a autoavaliação desses entes sobre a necessidade de implantação de Programas de Inspeção e Manutenção de Veículos em Uso (I/M). O CONAMA recebeu a outorga de poder para normatizar sobre a chamada inspeção veicular ambiental do art. 104 do CTB, que sim dispõe:

¹²² Disponível: <http://www.mma.gov.br/port/conama/processos/1448F242/AnexoIII_Apresen_Proconve.pdf>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹²³ O Projeto de Lei 55/2008 em tramitação na Comissão do Meio Ambiente, Defesa do Consumidor e Fiscalização e Controle do Senado Federal de autoria do Senador Gim Argello (PTB-DF) passou a conter, com alteração feita pelo relator Senador Flexa Ribeiro (PSDB-PA), proposta de limitar a emissão de CO₂ a 120 g/km a partir de 2016 e a 95 g/km a partir de 2020. A média atual flutua entre 160 g/km e 230 g/km. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=84113>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹²⁴ Disponível em: <<http://www.ibama.gov.br/areas-tematicas-qa/programa-proconve>>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

“Os veículos em circulação terão suas condições de segurança, de controle de emissão de gases poluentes e de ruído avaliadas mediante inspeção, que será obrigatória, na forma e periodicidade estabelecidas pelo CONTRAN para os itens de segurança e pelo CONAMA para emissão de gases poluentes e ruído”.

A inspeção veicular ambiental é um instrumento corretivo de eficiência indiscutível na redução da liberação de poluentes por veículos automotores. A NBR 6601/2012 da ABNT é a referência jurídica para a medição das emissões de escapamento. Todavia, não obstante a comprovada efetividade da inspeção veicular ambiental, no Brasil, ela é realizada apenas no estado do Rio de Janeiro e no município de São Paulo, entes de vanguarda na adoção de políticas ecológicas no setor de transportes.

A empresa CONTROLAR¹²⁵, fundamentada em estudo realizado pelo Laboratório de Poluição Atmosférica Experimental da Faculdade de Medicina da USP, divulga que, considerando apenas os veículos a diesel que fizeram a inspeção em 2011 na cidade, foram evitadas 1.515 internações hospitalares e 584 mortes por problemas respiratórios e cardiovasculares, resultando em uma economia de mais de R\$ 160 milhões ao sistema de saúde na Grande São Paulo, o que representa mais de 20 vezes o custo das inspeções correspondentes.

O Plano de Controle de Poluição Veicular de 10 estados-membros preveem¹²⁶ a implantação das inspeções veiculares ambientais em futuro incerto. Outros 9 estados-membros e o Distrito Federal ainda não apresentaram seus PCPV. Os 6 remanescentes, motivados pela falta de dados que demonstrassem o impacto da poluição veicular na qualidade do ar, concluíram em seus PCPV que é desnecessário a adoção de I/M. A conclusão do PCPV cearense¹²⁷ é símbolo da ausência de pesquisas mais acuradas e sofisticadas sobre o assunto, que conduz a uma vexatória assunção pública do despreparo governamental e a uma decisão contrária ao princípio da precaução:

“Levando em consideração a ausência de um inventário de emissões de fontes móveis e a ausência de dados de monitoramento da qualidade do ar do Estado, uma vez que os últimos dados conhecidos datam de 2003 e

¹²⁵ Disponível em: <http://www.controlar.com.br/Alnspecao_Beneficios.aspx>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹²⁶ Disponível em: <<http://g1.globo.com/brasil/noticia/2011/07/dez-estados-preveem-adoptar-inspecao-veicular.html>>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹²⁷ Disponível em: <<http://www.semace.ce.gov.br/wp-content/uploads/2011/08/GOVERNO-DO-ESTADO-DO-CEAR%C3%81-PCPV-01.pdf>>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

referem-se apenas à cidade de Fortaleza e, além disso, esses dados permitiram a conclusão de que a qualidade do ar em Fortaleza durante o período apresentou classificação BOA.

[...]

Sendo assim, esse Plano de Controle de Poluição por Veículos em Uso – PCPV, conclui que no momento não é possível a implementação de um Programa de Inspeção e Manutenção Veicular, até que seja implantado em todo o Estado, um monitoramento efetivo da qualidade do ar”.

Por último, há que se ressaltar a criação da Nota Verde¹²⁸ pelo IBAMA e o Ministério do Meio Ambiente. Essa valiosa ferramenta de combate à poluição atmosférica detém forte teor educativo para os consumidores, estimulando a demanda por veículos mais verdes e a conseqüente maior produção deles.

A Nota Verde classificou com até 5 estrelas os veículos homologados pelo PROCONVE L5 de acordo com: emissão de poluentes convencionais (CO, NMHC e NOx) abaixo de 60% do limite (3 estrelas), de 60% a 80% do limite (2 estrelas), de 80% ao limite (1 estrela); nível de emissão de CO₂ até 80 g/km (1 estrela) ; e veículo movido a combustível renovável (flex ou dedicado), híbrido ou elétrico (1 estrela). Entretanto, registra-se a crítica do pequeno peso atribuído ao CO₂ na composição da nota, uma vez que o PROCONVE obtém tanto sucesso na redução dos poluentes convencionais, a emissão de dióxido de carbono, não abrangida pelo PROCONVE, deveria ganhar maior projeção na Nota Verde, além de não haver consideração sobre eficiência energética.

O projeto Guia do Veículo Verde¹²⁹ promovido pela Agência de Proteção Ambiental estadunidense pode servir de parâmetro para melhorias da Nota Verde. O Guia do Veículo Verde avalia a emissão dos Gases de Efeito Local (GEL), dos Gases de Efeito Estufa (GEE) e a economia de combustível. É atribuída uma nota de 0 a 10 para a liberação de GEL, outra de 0 a 10 para a liberação de GEE e divulgado o desempenho do veículo em *mpg*¹³⁰.

¹²⁸ Disponível em: <http://servicos.ibama.gov.br/ctf/publico/sel_marca_modelo_rvep.php>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹²⁹ Mais informações disponíveis em: <<http://www.epa.gov/greenvehicles/Index.do;jsessionid=sPRLQxWC1yLq2c8CtySmyScj9yjNGJ2QL27GXHbv8b2wPLd9dvRJI!-201701826>>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹³⁰ Que significa milhas por galão e equivale a 0,425 quilômetros por litro.

4.2 Reformas legislativas estaduais estimuladoras de veículos ecologicamente corretos

Os estados-membros, na exação do IPVA, utilizam-se de diversos expedientes que culminam com o estímulo de veículos menos poluentes. Há situações em que a ação governamental ecologicamente positiva foi motivada, fundamentalmente, por fatores sociais ou econômicos.

O instrumento fiscal mais usado é a alteração para mais ou menos e a variação da alíquota de acordo com critérios múltiplos. A diferenciação da alíquota encontra amparo constitucional no art. 155, § 6º, II, em função do tipo e da utilização. Contudo, há legislações¹³¹ que diferenciam em função do combustível utilizado¹³², do volume de cilindradas e da potência do motor.

A alíquota do IPVA é, assim, seletiva ao variar para atender a peculiaridades de situações distintas. Por uma questão de equidade econômica, social e/ ou ambiental, o tratamento desigualitário na tributação não pode ser compreendido como um excludente do princípio da capacidade contributiva, mas como seu mitigante. Tampouco a diferenciação pode ser compreendida como um arremedo de progressividade, uma vez que esta se caracteriza pelo aumento da alíquota em função do acréscimo da base de cálculo, o que não ocorre com o IPVA, nem há permissivo constitucional para ocorrer.

Outro instrumento muito empregado é a isenção¹³³ do IPVA. As isenções baseadas em argumentos sociais são concedidas para, por exemplo: portadores de deficiência¹³⁴, ônibus de transporte coletivo urbano¹³⁵, ônibus adaptados para dar

¹³¹ Não há alíquotas que levem em consideração a eficiência do consumo de combustível do veículo. Nos Estados Unidos, foi criado um imposto em 1978 para desincentivar a aquisição de veículos com baixo desempenho na relação distância percorrida por quantidade de combustível consumida, o denominado *Gas Guzzler Tax*. Mais dados disponíveis em: <<http://www.epa.gov/fueleconomy/guzzler/420f12068.pdf>>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

¹³² A respeito disso, há posicionamento do Ministro Ilmar Galvão do STF no REx 236.931-SP, para quem: “Diversidade de alíquotas em razão da natureza do combustível (álcool e gasolina) que, por contemplar coisas distintas, não ofende o princípio da isonomia, nem configura tributo progressivo”.

¹³³ Gladston Mamede faz severas críticas ao modo de criação de isenção pelo Poder Legislativo brasileiro, que não esclarece, suficientemente, as suas razões. A isenção é renúncia de receitas e cria exceções à regra de que todos devem suportar os gastos públicos, por isso requer extremo cuidado em seu manuseio. **Op. Cit.**, p. 124.

¹³⁴ Acre, LC nº 114/2002, art. 12, VII; Alagoas, Lei nº 6.555/2004, art. 6º, IV; Amapá, Lei nº 400/1997, art. 99, VI; Bahia, Lei nº 6.348/1991, art. 4º, VII; Ceará, Lei nº 12.023/1992, art. 4º, VI; Distrito Federal, Lei nº 7.341/1985, art. 4º, VII; Espírito Santo, Lei nº 6.999/2001, art. 6º, II; Goiás, Lei nº 11.651/1991, art. 94, IV; Maranhão, Lei nº 5.594/1992, art. 9º, VII; Minas Gerais, Lei nº 14.937/2003, art. 3º, III; Mato Grosso, Lei nº 7.301/2000, art. 7º, III; Pará, Lei nº 6.031/1996, art. 3º, XII; Paraíba, Lei nº 7.131/2002, art. 4º, VI; Pernambuco, Lei nº 10.849/1992, art. 5º, VII; Piauí, Lei nº 6.142/2011, art. 5º,

acesso a deficiente¹³⁶ e ambulância¹³⁷. As isenções com base em argumento econômico são concedidas para, a título ilustrativo: taxistas¹³⁸ e, espantosamente, organizadores da Copa do Mundo FIFA de 2014¹³⁹. As isenções de caráter ecológico são ofertadas a, *verbi gratia*: veículos elétricos¹⁴⁰.

A isenção também pode ter caráter antiecológico, tal como a conferida a veículos velhos. O desgaste natural do tempo e do uso faz com que os veículos poluam mais. Porém, por conta do custo administrativo de lançamento e cobrança do imposto ser considerado mais dispendioso, os estados determinam períodos que oscilam 10¹⁴¹, 15¹⁴² e 20¹⁴³ anos depois dos quais o automóvel é isentado. Os efeitos negativos¹⁴⁴ dessa isenção são agravados pela quase inexistência de inspeção veicular ambiental no Brasil.

As alíquotas do IPVA, como dito anteriormente, variam em função do tipo e da utilização. Dessa forma, é comum encontrar nas legislações estaduais uma alíquota diferenciada para ônibus e caminhão, outra para motocicletas, uma distinta para carros de passeio e também uma para utilitários. Essa multiplicidade de

VII; Paraná, Lei nº 14.260/2003, art. 14, V; Rio de Janeiro, Lei nº 2.877/1997, art. 5º, V; Rio Grande do Norte, Lei nº 6.967/1996, art. 8º, VI; Rondônia, Lei nº 950/2000, art. 6º, IV; Roraima, Lei nº 59/1993, art. 98, III; Rio Grande do Sul, Lei nº 8.115/1985, art. 4º, VI; Santa Catarina, Lei nº 7.543/1988, art. 8º, V, e e k; Sergipe, Lei nº 3.287/1992, art. 4º, VII; São Paulo, Lei nº 13.296/2008, art. 13, III; Tocantins, Lei nº 1.287/2001, art. 71, VI.

¹³⁵ Espírito Santo, Lei nº 6.999/2001, art. 6º, VI; Tocantins, Lei nº 1.287/2001, art. 71, VII.

¹³⁶ Espírito Santo, Lei nº 6.999/2001, art. 6º, VII; Mato Grosso, Lei nº 7.301/2000, art. 7º, IV; Mato Grosso do Sul, Lei nº 1.810/1997, art. 152, IV; Rondônia, Lei nº 950/2000, art. 6º, V.

¹³⁷ Espírito Santo, Lei nº 6.999/2001, art. 6º, I, b; Sergipe, Lei nº 3.287/1992, art. 4º, VIII; Santa Catarina, Lei nº 7.543/1988, art. 8º, V, a.

¹³⁸ Roraima, Lei nº 59/1993, art. 98, III; Rio Grande do Norte, Lei nº 6.967/1996, art. 8º, VII; Piauí, Lei nº 6.142/2011, art. 5º, VI, b; Minas Gerais, Lei nº 14.937/2003, art. 3º, V.

¹³⁹ Rio Grande do Sul, Lei nº 8.115/1985, art. 4º, IX.

¹⁴⁰ Ceará, Lei nº 12.023/1992, art. 4º, IX; Maranhão, Lei nº 5.594/1992, art. 9º, XI; Pernambuco, Lei nº 10.849/1992, art. 5º, XI; Piauí, Lei nº 6.142/2011, art. 5º, VIII; Rio Grande do Norte, Lei nº 6.967/1996, art. 8º, XI; Rio Grande do Sul, Lei nº 8.115/1985, art. 4º, II; Rio Grande do Sul, Lei nº 8.115/1985, art. 4º, XI; Sergipe, Lei nº 3.287/1992, art. 4º, XI.

¹⁴¹ Goiás, Lei nº 11.651/1991, art. 94, X; Amapá, Lei nº 400/1997, art. 98, § 2º, I; Rio Grande do Norte, Lei nº 6.967/1996, art. 8º, IV; Roraima, Lei nº 59/1993, art. 97, § 3º.

¹⁴² Alagoas, Lei nº 6.555/2004, art. 6º, V; Amazonas, LC nº 19/1997, art. 149, V; Bahia, Lei nº 6.348/1991, art. 4º, XI; Ceará, Lei nº 12.023/1992, art. 4º, VII; Espírito Santo, Lei nº 6.999/2001, art. 6º, I, e; Maranhão, Lei nº 5.594/1992, art. 9º, X; Mato Grosso do Sul, Lei nº 1.810/1997, art. 152, parágrafo único, I, c; Pará, Lei nº 6.031/1996, art. 3º, VI; Paraíba, Lei nº 7.131/2002, art. 4º, IX; Piauí, Lei nº 6.142/2011, art. 5º, XII; Rio de Janeiro, Lei nº 2.877/1997, art. 5º, VII; Rondônia, Lei nº 950/2000, art. 6º, X; Sergipe, Lei nº 3.287/1992, art. 4º, X; Tocantins, Lei nº 1.287/2001, art. 71, XIII.

¹⁴³ Acre, LC nº 114/2002, art. 12, VII; São Paulo, Lei nº 13.296/2008, art. 13, VIII; Paraná, Lei nº 14.260/2003, art. 14, IX; Rio Grande do Sul, Lei nº 8.115/1985, art. 4º, IV; São Paulo, Lei nº 13.296/2008, art. 13, VII.

¹⁴⁴ Pedro Manuel Herrera Molina e Pablo Chico de la Cámara relatam que o *Ayuntamiento de Madrid* desestimula a manutenção de veículos por períodos prolongados ao percorrer o caminho inverso com redução de benefícios fiscais à medida que o automóvel envelhece. La Fiscalidad de las Emisiones Atmosféricas em España. In **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 861.

alíquotas fica mais complexa com a diferenciação, a depender do ente tributante, por tipo de combustível, potência do motor e volume de cilindradas. Por fim, em havendo para os entes tributantes uma margem considerável de liberdade para a fixação da alíquota, esta pode flutuar de 2% em Santa Catarina¹⁴⁵, passar a 2,5% no Paraná¹⁴⁶, aumentar pra 4% em São Paulo¹⁴⁷, e chegar a 5% em Mato Grosso do Sul¹⁴⁸ para o mesmo carro de passeio. Gladston Mamede adverte que deve haver atenção e zelo por parte dos órgãos legislativos estaduais, a fim de que não ocorra desvirtuamento da seletividade com a implantação de uma progressividade às avessas:

“Paradoxalmente, o que se assiste atualmente é uma completa subversão da progressividade, expressada na definição de seletividade. Em Minas Gerais, analisando a tabela expedida pela Fazenda Estadual para a incidência do IPVA (2000), encontra-se um veículo Pálio ED/EX com valor de R\$ 14.230,00 e tributado sobre o percentual de 4%, assim como o Fiesta GL (R\$ 15.450,00). Uma caminhonete Dodge Dakota Sport 3.9 (R\$ 36.780,00) era tributada em 2%; uma motocicleta era tributada em 1,5%. Tem-se alíquotas mais favoráveis (2% e 1,5%) em relação a veículos notoriamente esportivos, como é o caso da Dodge Dakota ou da motocicleta com potência acima de 1.000 cc”.¹⁴⁹

As diferenciações de alíquotas com resultados ambientais benéficos são, majoritariamente, relacionadas ao tipo de combustível. Considerando a sequência eletricidade, etanol, Gás Natural Veicular (GNV), gasolina e diesel como sendo do menos ao mais poluente, justifica-se a adoção de medidas para prestigiar os combustíveis menos poluentes, tal como a isenção do IPVA para os veículos movidos à eletricidade.

Destarte, além dos estados-membros citados que isentaram os veículos elétricos, o art. 153 da Lei nº 1.810/1997-MS facultou ao Poder Executivo o estabelecimento de redução de até 70% do IPVA para esses veículos. No Rio de Janeiro¹⁵⁰, a alíquota para veículos que utilizem energia elétrica é de 1%, 75% menor do que a aplicada aos demais carros de passeio. Em São Paulo¹⁵¹, a alíquota de 3% também é diferenciada, mas apenas 25% menor que a genérica.

¹⁴⁵ Lei nº 7.543/1988, art. 5º, I.

¹⁴⁶ Lei nº 14.260/2003, art. 4º, II.

¹⁴⁷ Lei nº 13.296/2008, art. 9º, IV.

¹⁴⁸ Lei nº 1.810/1997, art. 157, I, b.

¹⁴⁹ *Op. Cit.*, p. 93-94.

¹⁵⁰ Lei nº 2.877/1997, art. 10, VII.

¹⁵¹ Lei nº 13.296/2008, art. 9º, III.

Os veículos movidos a etanol recebem reduções de alíquota em: Mato Grosso do Sul¹⁵², de até 40% a critério do chefe do Executivo; no Rio de Janeiro¹⁵³, a alíquota é de 2%, 50% menor; e em São Paulo¹⁵⁴, cobra-se 3%, 25% menor.

Para os veículos consumidores de Gás Natural Veicular, há reduções: em Mato Grosso do Sul¹⁵⁵, de até 70% consoante determinação do Executivo estadual; no Paraná¹⁵⁶, a alíquota cobrada é de 1%, 60% menor que a comum; no Rio de Janeiro¹⁵⁷, a alíquota também é de 1%, com redução de 75%; e em São Paulo¹⁵⁸, incide a alíquota de 3%.

Para os veículos a diesel, há elogiável aumento em dois estados-membros: na Bahia¹⁵⁹, é imposta uma alíquota de 3%, 20% maior que a comum; e em Mato Grosso do Sul¹⁶⁰, onde a alíquota é de 6%, com idênticos 20% de aumento.

Em Minas Gerais¹⁶¹, o incentivo para a manutenção de propriedade de veículos automotores movidos a combustível menos poluente é feito com a curiosa diminuição da base de cálculo em 30% para os veículos exclusivamente a álcool etílico hidratado combustível. O que é elogiável do ponto de vista ecológico, mas peca na técnica jurídica, pois a base de cálculo é o valor venal médio do bem, sendo a alíquota o expediente adequado para alteração majorante ou minorante do IPVA.

Alguns entes da federação brasileira, por sua vez, trazem alíquotas diferenciadas de acordo o volume de cilindradas do motor do carro: em Amazonas¹⁶², a alíquota de automóvel de passeio de até 1.000 cc é de 2%, um terço menor; em Mato Grosso¹⁶³, a alíquota é de 1% para as motocicletas de até 180 cc, de 2,5% para as de até 300 cc, de 3% para as de até 600 cc e de 3,5% para as acima de 600 cc, os automóveis de passeio com até 1.000 cc recebem alíquota de 2% e os acima de 1.000 cc recebem uma alíquota de 3%; em Rio Grande do Norte¹⁶⁴, a alíquota para motocicletas de até 200 cc é de 2%, 20% menor que a comum; e em

¹⁵² Lei nº 1.810/1997, art. 153.

¹⁵³ Lei nº 2.877/1997, art. 10, VI.

¹⁵⁴ Lei nº 13.296/2008, art. 9º, III.

¹⁵⁵ Lei nº 1.810/1997, art. 153.

¹⁵⁶ Lei nº 14.260/2003, art. 4º, I, c.

¹⁵⁷ Lei nº 2.877/1997, art. 10, VII.

¹⁵⁸ Lei nº 13.296/2008, art. 9º, III.

¹⁵⁹ Lei nº 6.348/1991, art. 6º, I, a.

¹⁶⁰ Lei nº 1.810/1997, art. 157, I, c.

¹⁶¹ Lei nº 14.937/2003, art. 7º, § 6º.

¹⁶² LC nº 19/1997, art. 150, II.

¹⁶³ Lei nº 7.301/2000, art. 6º.

¹⁶⁴ Lei nº 6.967/1996, art. 4º, II.

Tocantins¹⁶⁵, as motocicletas de até 180 cc sofrem a exigência de 2% de alíquota e as com mais de 180 cc sofrem a exigência de 3%. Em Goiás¹⁶⁶, há um permissivo legal, que padece da mesma atecnia jurídica mineira, para o Poder Executivo reduzir a base de cálculo em até 50% para automóveis de até 1.000 cc e motocicletas de até 180 cc. Além disso, muitos estados-membros¹⁶⁷, mormente do Nordeste, isentam os veículos de até 50 cc. Em Santa Catarina¹⁶⁸, os veículos de duas ou três rodas de até 200 cc são isentos.

Além disso, há estados-membros que, atendendo muito mais a apelos econômico-sociais, incentivam o veículo popular com baixa potência de motor: em Goiás¹⁶⁹, a alíquota é de 2,5% para automóvel de passeio com até 100 cv, um terço menor que a genérica; em Rondônia¹⁷⁰, os automóveis de passeio de até 100 cv sofrem imposição de alíquota de 2%, um terço menor; e em Tocantins¹⁷¹, os automóveis de até 100 hp (equivalente a cv) sofrem exação a uma alíquota de 2%, com um terço de redução.

4.3 Inclusão da Função Extrafiscal Ecológica no cálculo do IPVA

Consoante explanação anterior, o sistema tributário brasileiro é rígido e está quase todo delineado na Constituição Federal, o que deu azo ao intitulado Sistema Constitucional Tributário Brasileiro tão bem elucidado por Geraldo Ataliba. O uso da extrafiscalidade é aceito no sistema tributário, mas o ente tributante deve cumular simultaneamente a competência do tributo e a competência ordinatória sobre a matéria afetada pela função extrafiscal.

A instituição do IPVA é competência dos estados-membros e do Distrito Federal, art. 155, III, CF/88. Tais entes tributantes, bem como todo o Poder Público e a coletividade, têm o dever de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as gerações presentes e futuras, art. 225, CF/88. A

¹⁶⁵ Lei nº 1.287/2001, art. 78.

¹⁶⁶ Lei nº 11.651/1991, art. 94-A acrescentado pela Lei 17.445/2011.

¹⁶⁷ Amapá, Lei nº 400/1997, art. 99, V; Bahia, Lei nº 6.348/1991, art. 4º, V; Ceará, Lei nº 12.023/1992, art. 4º, IV; Maranhão, Lei nº 5.594/1992, art. 9º, V; Pará, Lei nº 6.031/1996, art. 3º, III; Paraíba, Lei nº 7.131/2002, art. 4º, V; Pernambuco, Lei nº 10.849/1992, art. 5º, V; Piauí, Lei nº 6.142/2011, art. 5º, X; Rio Grande do Norte, Lei nº 6.967/1996, art. 8º, X; Sergipe, Lei nº 3.287/1992, art. 4º, V.

¹⁶⁸ Lei nº 7.543/1988, art. 8º, V, *h*.

¹⁶⁹ Lei nº 11.651/1991, art. 93, II.

¹⁷⁰ Lei nº 950/2000, art. 5º, II.

¹⁷¹ Lei nº 1.287/2001, art. 78, II, *a*.

própria ordem econômica deve observar o princípio da defesa ao meio ambiente, art. 170, VI, CF/88. Dessa forma, conferiu-se aos Estados e ao Distrito Federal em comunhão com a União e os Municípios competência material, art. 23, VI, CF/88, para “proteger o meio ambiente e **combater a poluição** em qualquer de suas formas” (grifo nosso).

Aliada a isso, foi conferida competência normativa, art. 24, VI, CF/88, aos Estados e ao Distrito Federal em concorrência com a União para legislar sobre “florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, **proteção do meio ambiente e controle da poluição**” (grifo nosso).

Destarte, os entes federados (entenda-se estados-membros e Distrito Federal) podem e devem dispor do IPVA, respeitadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, com escopo de promover benefícios ambientais. Conforme relatado no tópico anterior, esse uso do IPVA com carga valorativa ecológica é díspar e aleatório em razão da autonomia federativa. Contudo, antes de uma proposta para a legislação, retomemos as experiências asiáticas descritas no tópico anterior.

Os impostos incidentes sobre a propriedade de veículos automotores na China e no Japão podem ser resumidos por duas características primordiais. Eles são fixos e há uma correspondência progressiva na medida em que haja aumento de cilindradas dos motores de veículos. Assim, cabe a indagação sobre a possibilidade de implantação de imposto fixo no Brasil, razão pela qual trazemos à colação os ensinamentos de Aliomar Baleeiro:

“Cada vez mais são raros, no mundo contemporâneo, os impostos fixos, embora muitas taxas ainda conservem esse critério. Os impostos fixos contrariam os princípios de justiça e capacidade contributiva que inspiram as modernas leis fiscais.

[...]

No Brasil, tributação fixa está restrita ao imposto municipal de serviços, a tantos *reais* por consultório médico, dentário, escritório de advogado, salão de barbeiro, oficina em domicílio etc., enfim, por indivíduo em função de sua atividade profissional independentemente do movimento ou provento por ele auferido, além de poucas hipóteses outras”.¹⁷²

Portanto, uma vez que não há definição constitucional expressa determinando a sujeição do IPVA e do ISS a uma apuração proporcional ou

¹⁷² **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. rev. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 216.

progressiva, bem como, apesar da menção do art. 156, § 3º, I, CF/88 a uma alíquota máxima e mínima fixada em lei complementar, instituiu-se um ISS fixo. Do mesmo modo, não obstante o art. 155, § 6º, I, CF/88, não haveria outro empecilho de ordem constitucional para o estabelecimento de um IPVA fixo. Entretanto, com a ampla aceitação no meio jurídico da regra matriz de incidência elaborada por Paulo de Barros Carvalho, as adoções de base de cálculo e de alíquota são compreendidas como mecanismos essenciais à aferição da capacidade econômica contributiva, art. 145, I, CF/88, e ao atingimento da justiça fiscal. O que afasta a possibilidade de um IPVA de fixo que variaria para faixas distintas de cilindradas, mas não impede a solução salomônica implementada no IPVA de Mato Grosso do Sul.

Ponto importante é que as legislações chinesa e japonesa só consideram as cilindradas para a fixação do imposto. O volume dos cilindros está diretamente ligado à eficiência energética do veículo, porém, critérios outros, como o próprio tipo de combustível e o nível de emissão de gases e partículas poluidoras devem ser considerados também.

Oportuna se faz a demonstração da sistemática portuguesa de tributação da propriedade de veículos automotores. Em Portugal, semelhante à China e ao Japão, a cobrança do imposto de veículos era também em função das cilindradas. Esse método vigorou até 2007, época em que havia o Imposto sobre Automóvel, o Imposto Municipal sobre Veículos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem, e recebeu as seguintes críticas de José Casalta Nabais:

“Todos impostos em que, como vamos ver, a preocupação com a obtenção de receitas é mais do que evidente e praticamente exclusiva. Por conseguinte, a tutela do meio ambiente é neles muito ténue. Por essa razão, está em andamento uma reforma da tributação automóvel, com a qual se pretende dar visibilidade à finalidade de protecção do ambiente em tais impostos.

[...]

Pois bem, quanto ao primeiro dos aspectos, resulta claro do que dissemos sobre cada um desses impostos que a preocupação dominante, se não mesmo exclusiva, que presidiu à sua instituição, foi um preocupação reditícia. Na verdade, para além de os objectivos ou finalidades ambientais estarem praticamente ausentes, é visível que toda a sua disciplina jurídica foi recortada para maximizar as receitas que visam a proporcionar”.¹⁷³

Com a reforma global sobre a tributação de automóvel pela Lei nº 22-A/2007, os quatros impostos elencados acima foram substituídos pelo Imposto sobre

¹⁷³ Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal. In **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 434-438.

Veículos (ISV) e o Imposto Único sobre Circulação (IUC). Segundo o art. 1º do Anexo I e o art. 1º do Anexo II da Lei nº 22-A/2007, os novos impostos obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária. Semelhante ao existente na China e no Japão, passaram a existir um imposto sobre a aquisição da propriedade veicular, o ISV, e outro sobre a manutenção da propriedade, o IUC. No entanto, esses novos impostos são mais sofisticados¹⁷⁴ e incluem o nível de emissão de CO₂ no cálculo do valor devido. Houve, então, um avanço na tutela do meio ambiente pela legislação portuguesa.

No Brasil, houve um esboço¹⁷⁵ de iniciativa de se estabelecer um IPVA Verde no Estado do Rio de Janeiro. O Secretário do Ambiente Carlos Minc veio a público¹⁷⁶ para esclarecer o projeto de conceder aumentos e diminuições de até 20% no valor do imposto de acordo com a classificação do veículo no programa Nota Verde, criado pelo IBAMA no período em que Carlos Minc era Ministro do Meio Ambiente. Todavia, não houve progresso na proposta e o projeto não entrou em vigor em 2013 como estava previsto.

A proposta carioca falha ao tentar encontrar um meio termo entre reduções e aumentos que proporcione a manutenção da arrecadação estadual. A preocupação com o impacto de medidas extrafiscais no orçamento não pode ser esquecida. Por prescrição da Lei de Responsabilidade Fiscal, LC 101/2000:

“ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

¹⁷⁴ Mais informações disponíveis em: <<http://impostosobreveiculos.info/>>. Acesso em 11 de janeiro de 2013.

¹⁷⁵ A notícia foi disseminada por portais na *internet* e até na página do Governo do Estado. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/rio20/ipva-verde-dara-descontos-de-ate-20-para-os-carros-que-menos-poluem-no-rio-5050856>>; <<http://br.noticias.yahoo.com/ipva-verde-dar%C3%A1-descontos-20-carros-poluem-113849045.html>>; <<http://thecityfixbrasil.com/2012/05/30/ipva-verde-dara-descontos-para-carros-menos-poluem-no-rj/>>; <<http://www.rj.gov.br/web/imprensa/exibeconteudo?article-id=942958>>. Acessos em: 11 de janeiro de 2013.

¹⁷⁶ Disponível em: <<http://noticias.r7.com/rio-de-janeiro/noticias/ipva-verde-comeca-a-valer-a-partir-do-ano-que-vem-no-estado-do-rio-de-janeiro-20120530.html>>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”.

O ente federado deve tomar todas as providências para se mitigar o impacto, no orçamento público, da concessão de benefícios para veículos verdes. Porém, está intrínseco ao uso do IPVA com extrafiscalidade ecológica o agir estatal, nas palavras de Raimundo Bezerra Falcão¹⁷⁷, sem o fim *precípua* de obter recursos para seu erário. Rearranjos orçamentários devem ser executados, a fim de que não haja arrecadação insuficiente para as despesas e a fim de que o IPVA Ecológico atinja seu escopo extrafiscal, que terá seu sucesso demonstrado com redução na arrecadação a longo prazo.

O IPVA Ecológico¹⁷⁸ deve ser entendido como mais um mecanismo jurídico posto a serviço da sociedade em prol de um meio ambiente mais protegido, de um ar mais limpo e de uma atmosfera mais equilibrada. Não se trata de propor a solução de todos os problemas ambientais, longe disso.

Assim, consubstancia-se nossa proposta de IPVA Ecológico em uma regressão¹⁷⁹ da alíquota em razão direta da melhoria no conceito obtido de Nota Verde, que, com a ressalva de carecer de apreço à eficiência energética e de maior peso à emissão de dióxido de carbono, é o mais abrangente parâmetro nacional de aferição do tipo de combustível usado e da emissão de gases poluentes de efeito local e estufa.

Considerando a organização do ordenamento jurídico nacional, uma Emenda Constitucional que explicita a função ecológica do tributo seria a forma mais ágil de se conseguir a implementação de reformas verdes do IPVA. Contudo, em razão da improbabilidade desse evento, esperamos a concretização da proposta carioca de IPVA Verde logo. De preferência neste ano de 2013, eleito pela Agência Ambiental Europeia como o Ano do Ar¹⁸⁰.

¹⁷⁷ **Tributação e Mudança Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 48.

¹⁷⁸ Ricardo Berzosa advoga pelo uso do IPVA direcionado à defesa e preservação do meio ambiente. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 291. Regina Helena Costa admite alíquotas de IPVA graduadas em função da preservação ambiental. Aportamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 326-327.

¹⁷⁹ Para Falcão, a sanção compensatória é um dos principais instrumentos da extrafiscalidade. **Op. Cit.**, p. 325.

¹⁸⁰ Disponível em: <<http://www.eea.europa.eu/highlights/2013-kicking-off-the-2018year>>. Acesso em: 11 de janeiro.

CONCLUSÃO

A implementação de um IPVA Ecológico se funda na percepção do poder indutivo do tributo e no dever de se tomar providências para a proteção do meio ambiente. Ele seria um incentivo financeiro reforçador do efeito pedagógico do programa Nota Verde, que ainda está carente de ajustes e até de atuação.

A tributação ecologicamente orientada ganha espaço com a aceitação da necessidade de se promover uma reforma fiscal verde. O tributo passa a deter conteúdo valorativo que lhe traz sentido e legitimidade teórica e popular, e a causa ambiental adquire uma efetiva ferramenta. Acontece uma junção que proporciona vantagens recíprocas.

Os sistemas tributários chinês e japonês induzem, à sua maneira, à propriedade de veículos causadores de menor impacto ambiental. Todavia, é possível e necessário a adoção de critérios mais precisos para aferição de tal impacto.

A instituição desse tributo verde deve promover veículos mais limpos considerando a mais ampla gama de elementos relevantes, tais como o tipo de combustível, a eficiência energética e o nível de emissão de gases e partículas poluentes de consequências locais e globais.

A explicitação da função extrafiscal ecológica para o IPVA ou para todo o Sistema Tributário Nacional via Emenda Constitucional seria o meio mais rápido de se alcançar uma coesa reforma fiscal verde desse imposto que recebe esparsos e desconexos tratamentos imbuídos de valores ambientais.

Entretanto, há que se deixar claro que o IPVA Ecológico é somente um agente colaborador da tributação ambiental capaz de promover veículos menos poluentes e mais eficientes, e que a própria tributação ambiental é apenas mais um instrumento em prol da proteção dos bens ambientais.

REFERÊNCIAS

- ÅHMAN, Max. **Government Policy and Environmental Innovation in the Automobile Sector in Japan**. Disponível em: <http://www.miljo.lth.se/svenska/internt/publikationer_internt/pdfiler/IMESreport53.pdf>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.
- ALTIMIRANO, Alejandro C. El Derecho Tributario ante la Constitucionalización del Derecho a un Medio Ambiente Sano. *In* TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- AMATUCCI, Andrea. L'Inerenza dell'Interesse Pubblico ala Produzione: Strumenti Finanziari e Tutela Ambientale. *In* TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. rev. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo, SP: Noeses, 2010.
- BRASIL. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. Coordenadores: OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do; e STEINBRUCH, Fernando. **Arrecadação de IPVA e sua Proporcionalidade em relação à Frota de Veículos e à População Brasileira**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/65/EstudoSobreIPVAApontaPossivelMigracaoDeContribuintes.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.
- BRASIL. IPEA. **Emissões Relativas de Poluentes do Transporte Motorizado de Passageiros nos Grandes Centros Urbanos Brasileiros**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/TD_1606_WEB.pdf>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.
- BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. **1º Inventário Nacional de Emissões Atmosféricas por Veículos Automotores Rodoviários**. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/estruturas/163/_publicacao/163_publicacao27072011055200.pdf>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.
- CALIENDO, Paulo. Direito Tributário Ambiental e o Protocolo de Quioto. *In* SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). **Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- _____. Tributação e Mercado de Carbono. *In* TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CAMPOS, Dejalma de. A Dimensão Jurídica do Tributo. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O TRIBUTO: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Políticas Públicas Ambientais no setor automobilístico. *In* **Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CAVALCANTE LOBATO, Anderson Orestes; BORGES DE ALMEIDA, Gilson César. Tributação Ambiental: uma Contribuição ao Desenvolvimento Sustentável. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 633.

CEARÁ. SEMACE. Plano de Controle da Poluição por Veículos em Uso. Disponível em: <<http://www.semace.ce.gov.br/wp-content/uploads/2011/08/GOVERNO-DO-ESTADO-DO-CEAR%C3%81-PCPV-01.pdf>>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

CHINA. Asia Briefing. **The China Tax Guide**. 5ª Ed. Hong Kong: Springer, 2011.

_____. **Constitution of The People's Republic of China**. Disponível em: <<http://english.people.com.cn/constitution/constitution.html>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **O TRIBUTO: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

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

COSTA TUPIASSU, Lise Vieira. Reforma Fiscal Verde e o Duplo Dividendo. *In* SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.). **Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DENG, Xin. **Private Car Ownership in China: How Important is the Effect of Income?** Disponível em: <http://ura.unisa.edu.au/R/?func=dbin-jump-full&object_id=unisa35333>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos. **Sistema tributário e proteção ambiental no Brasil e no Japão**. Disponível em: <<http://www.japonartese scenicas.org/estudiosjaponeses/articulos/sistematributario.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

ELALI, André. **Incentivos Fiscais Internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

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

GALVÊAS, Ernane. Breve História dos Tributos. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O TRIBUTO: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Epistemologia Sistêmica para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

JAPÃO. Tax Bureau of the Japanese Ministry of Finance. **An Outline of Japanese Taxes**. Tokyo: Printing Bureau (Insatsu-Kyoku), 2002. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/apcity/unpan013997.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

HARADA, Kenichiro. **Local Taxation in Japan**. Disponível em: <<http://www.clair.or.jp/j/forum/honyaku/hikaku/pdf/BunyabetsuNo10en.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; LA CÁMARA, Pablo Chico de. La Fiscalidad de las Emisiones Atmosféricas en España. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; VASCO, Domingo Carbajo. *Marco Conceptual, Constitucional y Comunitario de la Fiscalidad Ecológica*. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MAMEDE, Gladston. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma Teoria do Tributo. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O TRIBUTO: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MONTEIRO. Aline Guimarães. Substituição modal no setor de transportes da região metropolitana de São Paulo. Disponível em:

<<http://www.bvsde.paho.org/bvsacd/cd27/amonteiro.pdf>>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio. **Introdução ao Direito Tributário Japonês**. Disponível em: <<http://www.arnaldogodoy.adv.br/artigos/japaotributario.htm>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.

NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

OCDE. **Environmentally Related Taxes in OECD Countries: issues and strategies**. Disponível em: <http://www.pebls.org/files/Publications/OECD/OECD_Environmentally_Related_Taxes.pdf>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora/ ESMAFE, 2011.

RIBEIRO, Maria de Fátima; NASSER FERREIRA, Jussara S. Assis Borges. O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

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

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SÃO PAULO. CETESB. **Emissões Veiculares no Estado de São Paulo em 2011**. Disponível em: <http://www.cetesb.sp.gov.br/ar/documentos/Relatorio_de_Emissoes_Veiculares_no_Estado_de_Sao_Paulo_2011.pdf>. Acesso em: 11 de janeiro de 2013.

SCAFF, Fernando Facury; COSTA TUPIASSU, Lise Vieira. Tributação e Políticas Públicas: o ICMS Ecológico. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Gérson Augusto da. **A Política Tributária como instrumento de desenvolvimento**. 2ª ed. Brasília: Esaf, 2009.

SILVA, José Afonso. **Direito Ambiental Constitucional**. 9. ed., rev. e atual. São Paulo, SP: Malheiros, 2011.

TABOADA, Carlos Palao. El Principio “Quien Contamina Paga” y el Principio de Capacidad Economica. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. . *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

ZHU, Ze. **Essays on China’s Tax System**. Thesis. Erasmus University Rotterdam. Disponível em: <<http://repub.eur.nl/res/pub/10502/EPS2007112ORG9058921444ZHU.pdf>>. Acesso em: 07 de janeiro de 2013.