

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO SUSTENTÁVEL,
O DESENVOLVIMENTO E A CIDADANIA:
EM BUSCA DO EQUILÍBRIO**

**THE SUSTAINABLE TRIBUTARY SYSTEM,
THE DEVELOPMENT AND THE CITIZENSHIP:
IN SEARCH OF EQUILIBRIUM**

IRINEU GALESKI JUNIOR

Pós-graduado em Direito Empresarial pela PUC-PR.
Mestrando em Direito Social e Econômico pela PUC-PR.
Professor da Unicuritiba.

RESUMO

O conceito de sustentabilidade tem permeado as recentes discussões acadêmicas em todos os ramos do conhecimento. Apesar da difícil tarefa em se definir o que seja sustentabilidade e desenvolvimento sustentável, foi possível demonstrar que há um dado comum na maioria das definições, qual seja, a busca do equilíbrio entre os subsistemas sociais, notadamente entre economia, aspecto social e ambiental. A partir do conceito do que seja sustentável, entende-se que um sistema tributário sustentável deveria ter como principal marca o equilíbrio. O sistema tributário sustentável é equilibrado quando busca a harmonia entre o objetivo arrecadatório do Estado em cotejo com o crescimento econômico. Em um sistema de produção entrópico não há como obter o desenvolvimento quando há uma grande dissipação de recursos – leia-se não reaplicação do capital na seqüência do processo produtivo. O agigantamento das despesas do estado, portanto, pode comprometer sobremaneira o desenvolvimento econômico, de modo que o que se propõe para um sistema tributário sustentável é o equilíbrio entre a sanha arrecadatória e a possibilidade contributiva do setor produtivo. Ademais, o sistema tributário sustentável também deve promover o equilíbrio, atuando por tributos de caráter extrafiscal. Tomando-se o conceito de externalidade negativa, especificamente os danos ambientais causados involuntariamente pela atividade econômica, é papel do sistema tributário o fomento à sustentabilidade em sentido amplo (entre todos os subsistemas - o ambiental, o econômico, o social e o jurídico) mediante a imposição de que a externalidade negativa seja internalizada, mediante a aplicação da regra do poluidor pagador (instituição de tributo contra o poluidor).

Palavras-chave: sustentabilidade, tributos, desenvolvimento, equilíbrio.

ABSTRACT

The sustainability concept has permeating the recent academic discussions in all branches of the knowledge. Although the difficult task in defining what it is sustainability and sustainable development, it was possible to demonstrate that it has common data in the majority of the definitions, which is, the search of the balances between the social subsystems, notably between economy, social and ambient aspects. From the concept of what it is sustainable, we understand that a sustainable tax system must have the equilibrium as main mark. The sustainable tax system is balanced when it searches the harmony between the collecting objectives of the State in comparison with the economic growth. In an entropic system production it is impossible to get the development when it has a great waste of resources – read - not reinvestment of the capital in the sequence of the productive process. The increasing expenses of the state, so, can compromise the economic development excessively; in a way that what is proposed for a sustainable tax system are the balance between the furor to collecting and the possibility of the productive sector to contribute. Moreover, the sustainable tax system also must promote the balance, acting for tributes of extra fiscal character. Looking over the concept of negative externality, specifically the involuntarily environment damages caused by the economic activity, fomenting the sustainability is function of the tax system, and this, in ample direction (between all the subsystems - the environment one, the economic one, social and the legal one) by means of the imposition that negative externality should be internalized, and, by means of the application of the rule of the paying polluting agent (institution of tribute against the polluting agent).

Keywords: sustainability, tributes, development, balance.

1 INTRODUÇÃO

A questão do presente trabalho é determinar uma característica tida como indispensável para que se possa falar em um sistema tributário sustentável.

Não há dúvida que o conceito de sustentabilidade tem permeado as recentes discussões acadêmicas em todos os ramos do conhecimento. É justamente esse fato que anima o desenvolvimento da pesquisa, ou seja, contextualizar o sustentável no plano do Direito, mais especificamente, no ramo do Direito Tributário.

A partir do conceito do que seja sustentável, a qualidade sugerida como indispensável para o sistema tributário sustentado é o equilíbrio.

Para tanto demonstrar, será tratado do equilíbrio como característica inerente tanto numa concepção fiscal dos tributos - em que deve haver uma mediação entre o financiamento do estado e o crescimento econômico - bem como na vertente extrafiscal dos tributos - quando o objetivo será justamente impor um equilíbrio entre o sistema econômico de produção e a defesa do meio ambiente, tomando-se os danos ambientais como externalidades negativas do processo produtivo.

O presente trabalho está dividido em quatro capítulos: os dois primeiros tratarão dos conceitos de sustentabilidade e sistema tributário. Nos dois seguintes, serão tratados os temas da fiscalidade e extrafiscalidade do sistema tributário sustentável, contextualizados com a idéia de equilíbrio.

2 DO CONCEITO DE SUSTENTABILIDADE

O objetivo do trabalho é atribuir uma qualidade ou característica necessária para que se possa falar em um sistema tributário sustentável. Ocorre que a definição do que seja “sustentável” ou “sustentabilidade” encerra muitos percalços. Via de regra, a sustentabilidade está relacionada ao desenvolvimento sustentável, tema recorrente nos âmbitos acadêmicos e políticos em tempos de conscientização acerca da questão

ambiental, porém ainda de pouca permeabilidade nas classes mais populares¹.

O tratamento moderno do conceito de sustentabilidade – alguns diriam que esse é um conceito inerente aos tempos modernos, especialmente a década de 60 e 70² – teve um marco histórico: a Convenção de Estocolmo de 1972, em que ganhou destaque o grupo de pesquisadores chamado de “Clube de Roma”, capitaneado por Dennis Meadows. A obra “Limites do Crescimento” organizada por esse autor apresentava uma visão pessimista do futuro e do desenvolvimento. Analogicamente a Thomas Malthus, os integrantes do Clube de Roma afirmavam que a estabilidade econômica e ecológica só seria atingida com a estagnação produtiva, buscando um equilíbrio global. Os teóricos, portanto, opunham o conceito de estabilidade ao conceito de crescimento, afirmando que o segundo fatalmente resultaria em uma degradação crescente e irreversível dos bens naturais. Assim, sustentável seria o sistema social e econômico estagnado, que liam como “em equilíbrio”.

Na contramão dessa idéia de estagnação, surgiu a proposta de um desenvolvimento responsável. O primeiro documento a tratar do conceito de desenvolvimento sustentável foi aquele denominado Relatório Brundtland de 1987, conforme esclarece Franz Josef BRUSEKE (1988, p. 33):

¹ “Um primeiro aspecto que chama a atenção em relação aos grupos entrevistados, é o desnível de conhecimento sobre o tema, o que ocorre entre os representantes das organizações do Estado e do mercado de um lado, e também entre os representantes das organizações da sociedade civil. Enquanto nos primeiros a percentagem dos que já ouviram falar no tema foi de 100% a 85% respectivamente, nas organizações da sociedade civil esse total cai para 50%, isto é, apenas a metade dos entrevistados já ouviu falar da expressão ‘desenvolvimento sustentável’. Isso nos mostra que, não obstante a discussão sobre o tema já perdurar há um bom tempo, o termo parece sofrer de um maior desconhecimento nas organizações ligadas aos setores populares locais.” LENZI, Cristiano Luis. **O modelo catarinense de desenvolvimento**, Blumenau: Unifurb, 2000, p. 197.

² “During the 1960s and 1970s, concerns mounted worldwide over the degradation of fundamental environmental qualities. The global population was expanding explosively, more than tripling in the 20th century. Significant declines in air and water quality and biodiversity were documented in many parts of the world. The alarming destruction of tropical rainforests and the effect of greenhouse gases on the earth’s atmosphere were often cited as indicators of the problems at hand. Looking forward, these trends foretold of serious threats to the sustainability of life on the planet.” PORTER, Douglas R. **The Practice of Sustainable Development**, Washington: The Urban Land Institute, 2000, p. 1.

O Relatório Brundtland é o resultado do trabalho da Comissão Mundial (da ONU) sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (UNCED). Os presidentes desta comissão era Gro. Harlem Bruntland e Mansour Khalid, daí o nome do relatório final. O relatório parte de uma visão complexa das causas dos problemas sócio-econômicos e ecológicos da sociedade global.

Esse documento sugere a elaboração do conceito de um consumo mínimo partindo das necessidades básicas. Sugere ainda que a superação do subdesenvolvimento de alguns países dependeria imediatamente do crescimento contínuo e conseqüente prestação de auxílio dos países desenvolvidos, dentre outras medidas³.

A discussão do desenvolvimento sustentável atingiu dimensões mundiais no evento denominado Eco-92, realizado no Rio de Janeiro, que foi o nome dado à Conferência da ONU sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (UNCED). A partir desse evento que reuniu mais de 35.000 pessoas o desenvolvimento sócio-econômico entrou na pauta de políticas da maioria dos governos do mundo.

A disseminação do discurso acerca do desenvolvimento sustentável acabou por tornar equívoca a definição de sustentabilidade, ou melhor, complexa em razão da diversidade de definições possíveis⁴. Não obstante isso, válidos são os seguintes conceitos, sendo que no coitejo entre eles é possível observar a existência de elementos comuns, a saber: coexistência equilibrada, estabilidade, influência mútua entre sistemas (social, econômico, etc.). Veja-se:

³ “o desenvolvimento sustentável implica na redução do impacto da atividade econômica no meio ambiente, com conseqüências positivas na qualidade de vida e no bem-estar da humanidade, tanto presente quanto futura. O relatório da Comissão Brundtland cita várias medidas que devem ser adotadas pelos países para atingirem aqueles objetivos. A limitação do crescimento populacional é uma delas.” SABEDOT, Sydney. **A sustentabilidade dos recursos naturais não-renováveis**, in Conhecimento, sustentabilidade e desenvolvimento regional, Canoas: Unilasalle, 2006, p. 113.

⁴ “essas representações mostram a ambigüidade que pode surgir em relação a um mesmo objeto em foco, no nosso caso, o desenvolvimento sustentável. Se para alguns ele é, até o momento, uma ‘utopia’, um ‘projeto’, para outros ele já vem se tornando uma realidade. A análise da representação social do DS mostra justamente o caráter multidimensional que compõe o conceito, as diferentes imagens que se criam ao seu redor. É difícil estabelecer quais destas visões irão se estabelecer ou qual delas o DS sustentável irá representar.” LENZI, Cristiano Luis. **O modelo catarinense de desenvolvimento**, Blumenau: Unifurb, 2000, p. 213 e 214.

procurando definição para designar sustentabilidade (...) embora consciente da incipiência e da carência, é possível delinear alguns contornos conceituais. O conceito de sustentabilidade tende a ampliar-se sobre o de desenvolvimento sustentável. Do que se pode depreender, desenvolvimento sustentável tem a ver direta e prioritariamente com crescimento fundado em parâmetros econômicos e sociais. De alcance mais amplo, sustentabilidade diz respeito à manutenção permanente de condições pelo menos estáveis para a vida no planeta. (LOPES, 2006, p. 35)

quando falamos de desenvolvimento sustentável, temos que considerar não só os aspectos materiais e econômicos, mas o conjunto multidimensional e multifacetado que compõe o fenômeno do desenvolvimento: os seus aspectos políticos, sociais, culturais e físicos. A sustentabilidade do todo só pode repousar na sustentabilidade conjunta de suas partes. Esses fatores e os seus respectivos equilíbrios repousam sobre fatores qualitativos, como o são os graus de coesão e harmonia social, questões como cidadania, alienação, valores éticos e morais, o grau de polarização social e política, os valores da sociedade e o nível entrópico do sistema. (STAHEL, 1988, p. 108-109)

sustentabilidade significa a possibilidade de se obterem continuamente condições iguais ou superiores de vida para um grupo de pessoas e seus sucessores em dado ecossistema. (CAVALCANTI, 1988, p. 165)

Diante disso, delimitando-se a definição do que seja sustentável como algo equilibrado, harmônico em relação aos demais sistemas, que possibilita um desenvolvimento estável (conservação ambiental, prosperidade econômica e equidade social), é possível afirmar que o sistema tributário sustentável deve ter como característica necessária o equilíbrio - a harmonia com os demais subsistemas - a fim de promover um desenvolvimento estável e sem percalços.

3 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO SUSTENTÁVEL

Preliminarmente, necessário que se faça uma explanação acerca do sistema tributário, situando-o no âmbito constitucional brasileiro.

Um sistema pode ser conceituado como um conjunto de elementos, materiais ou ideais, entre os quais se possa encontrar ou definir alguma relação. Portanto, a idéia de sistema sempre tende a se relacionar a uma coletividade de elementos que obedecem a uma mesma regra, a um mesmo complexo principiológico.

Segundo a definição do dicionarista Aurélio Buarque de Holanda FERREIRA (1999, p. 1865), um sistema, em sua acepção sociológica, é: “conjunto de instituições políticas ou sociais, e dos métodos por ele adotados, encarados quer do ponto de vista teórico, quer do de sua aplicação prática”.

Portanto, sistema é o conjunto ordenado de elementos tendentes a se formar em um grupo governado por leis comuns, ou melhor, princípios. Os princípios é que tornam estável um sistema. Tratando do conceito de sistema aplicado ao direito, em seu caráter mais positivista, Miguel REALE (1996, p. 191) explica:

Normas, figuras, institutos e instituições se ordenam em sistema, obedecendo às exigências lógicas, ditadas pela correlação dos fatos e das razões de sua disciplina, segundo espécies, gêneros e classes. De todos os sistemas de normas o que, em nosso Direito, se põe como fundamental é o sistema das leis ou das normas legais [...] o ordenamento jurídico, que é o sistema das normas em sua plena atualização, não pode ter lacunas e deve ser considerado, em seu todo, vigente e eficaz.

O renomado tributarista Paulo de Barros CARVALHO (2000, p. 132-134) já apresentou proposta de conceito de sistema, adaptando às vicissitudes que a espécie jurídica apresenta, observe-se:

O sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema [...] O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia.

O dogma da completude e da auto-suficiência está diretamente ligado à idéia do sistema jurídico. A construção e a colmatação das lacunas se faz pelos princípios do sistema, de forma que não há caso sem solução, e nem vazio na norma.

Diante dessa lógica, toma corpo o Sistema Tributário. Pode-se, preliminarmente, defini-lo como o conjunto de elementos (normas e princípios) que regulam o poder-dever do Estado recolher os tributos.

O pacto social firmado entre o cidadão, que abdicou parte de sua autonomia privada, e o Estado, que assumiu o papel de regulador e detentor legítimo da aplicação da violência – conforme Max Weber - foi o que legitimou, inclusive, a atividade-fim do Estado, que é o recolhimento de tributos para a aplicação em prol da coletividade.

Para tal finalidade, a atividade da Administração é sempre limitada e regida por princípios e normas. Até mesmo a discricionariedade do Administrador está adstrita a um âmbito de liberdade limitado por lei, em outras palavras, é a própria lei e os princípios constitucionais e administrativos que desenham a seara da discricionariedade.

O poder de tributar não foge à regra. Limitado por normas do Sistema Tributário, dá lugar à competência tributária, como puro reflexo da divisão e contenção da atividade de criar e recolher tributos, conforme explanou Hugo de Brito MACHADO (2002, p. 37):

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua Constituição, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em se tratado de confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária. O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado.

Portanto, o sistema de regras e princípios que regem a atividade tributária do Estado está contido na Constituição Federal e nem poderia ser diferente. Frise-se que a Constituição, em largas palavras, é a carta política de uma sociedade política. É lá, portanto, que devem estar contidas as normas de limitação e direcionamento da atividade administrativa. Com base nos princípios nela contidos é que todo o sistema se criará e se transformará.

Em singela e clara definição, Vittorio CASSONE (1989, p. 18-19) afirma que:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de princípios constitucionais que rege o poder de tributar, as limitações deste poder e a repartição das correspondentes receitas [...] A seção I (artigos 145 a 149 da CF/88) versa sobre princípios gerais de direito tributário, prin-

cípios que, no sentido jurídico, expressam norma fundamental que serve de alicerce ao direito, e é adquirido e sedimentado através dos tempos. Os princípios constitucionais tributários expressam o pensamento jurídico informados do sistema tributário, guiando e conduzindo a investigação do jurista para a resolução dos casos concretos.

A lição do tributarista leva a crer que esse complexo de normas e princípios é bastante para que se interprete e se direcione a atividade estatal de praticar a expropriação do cidadão, sendo que, por via reflexa, serve de escudo para que se imponham limites à atividade estatal.

O Sistema Tributário Nacional passou a ocupar lugar de destaque na Constituição Federal de 1988, na qual está previsto no Capítulo I, do Título VI, que se denomina “Da Tributação e do Orçamento”.

Esse Sistema Tributário passou a ter a disposição lógica das modernas Constituições Federativas. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro COELHO (1990, p. 1):

Nas modernas Constituições Federativas, três são os temas de eleição do constituinte: a discriminação de rendas tributárias encartadas na repartição das competências tributárias entre as pessoas políticas que compõem a Federação. A repartição de competência é mais abrangente que a simples discriminação de rendas, nela encartada; a enunciação dos princípios vetores da tributação, das vedações ao poder de tributar, das imunidades e dos direitos dos contribuintes (Estatuto do Contribuinte); a estatuição do sistema federal de transferências fiscais, envolvendo os fundos comuns de participação direta das pessoas políticas no produto da arrecadação de outras (sistema de transferências fiscais) O constituinte brasileiro de 1988 não adotou esta sistematização de modo nominal mas o plexo normativo que, na Constituição, forma o Sistema Tributário, permite a alocação de suas normas nos três subsistemas antes referidos.

Voltando ao tema acerca dos sistemas tributários, podem se classificar em tipos, como bem explana Ives Gandra MARTINS (1975, p. 2-4). Segundo o autor, o modo de relacionarem-se os seus vários componentes e elementos permite estabelecer uma tipologia que pode apoiar-se em critérios externos ou internos:

Do ponto de vista externo, os sistemas tributários podem ser classificados com apoio na intensidade da pressão fiscal, falando-se, então, em sistema tributário oneroso e sistema tributário leve, e com apoio na natureza dos impostos dominantes, distinguindo-se os sistemas em regressivos, quando repousam nos impostos indiretos, ou progressivos, quando se esteiam nos impostos diretos. Do ponto de vista interno, a classificação dos sistemas tributários pode funda-

mentar-se em critérios sócio-políticos ou em critérios sócios-econômicos. No primeiro caso, fala-se em sistema liberal (neutro) ou em sistema autoritário. No segundo, vincula-se o sistema à estrutura econômica, tendo-se em vista que os fatos tributáveis são de natureza econômica e levando-se ainda em conta a recíproca influência entre tributação e realidade econômica. De acordo com este critério, reconhecem-se atualmente três tipos de sistemas tributários: os dos países industrializados; os dos países em vias de desenvolvimento; os dos países socialistas. Os primeiros se caracterizam por seu alto rendimento, sua estrutura diversificada e equilibrada por repousar basicamente nos impostos diretos e por uma administração fiscal sofisticada. Os segundos são, ao contrário, de fraco rendimento, de estrutura mal equilibrada, porque fundados em impostos indiretos, regressiva e forte fiscalidade exterior, e má administração tributária. Os terceiros são sistemas tributários indolores, porque, nas economias socialistas, o tributo desempenha papel secundário, e a serviço da planificação econômica.⁵

Outrossim, é possível afirmar que o sistema tributário pode assumir feições de acordo com o ideário político-social vigente. Segundo José Casalta Nabais, inicialmente é possível afirmar que a tributação, como forma única ou não de financiamento do estado, permite a divisão imediata dos estados em fiscais e proprietários, produtores ou empresariais⁶: no primeiro modelo, o custeio é feito mediante pagamento em moeda (não há prestação de obrigação de fazer por parte dos súditos) e tão-só dessa forma; no segundo, o custeio das despesas estatais se dá por tributos e também pela exploração direta de atividades econômicas por parte do estado. Essa segunda modalidade de estado foi observada na primeira forma de estado moderno, o estado absoluto do iluminismo, que era

⁵ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário Nacional**, 1ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 2-4.

⁶ Nessa mesma linha de classificação, mas com enfoque na questão das imunidades, Ricardo Lobo Torres afirma que: “no estado patrimonial, que se estende aproximadamente do século XIII ao século XIX, desde o colapso do feudalismo até o advento do Estado de Direito, as imunidades fiscais eram forma de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem aos direitos imemorais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei. (...) Com as grandes revoluções do século XVIII consolida-se o Estado Fiscal, configuração específica do Estado de Direito, e se transforma radicalmente o conceito de imunidade tributária. Deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo.” TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**, Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 27.

mantido pela continuação das instituições medievais, pela renda de seu patrimônio e pela exploração direta da atividade econômica.

Quanto ao primeiro tipo – estado fiscal – o autor (NABAIS, 1998, 194) afirma que, ao contrário de algumas opiniões, no sentido de que o estado fiscal é de feição estritamente liberal, em verdade, também pode assumir uma feição social:

Não se deve identificar o estado fiscal como estado liberal, uma vez que aquele, no entendimento que dele temos, conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, e o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador. O primeiro, pretendendo-se um estado mínimo, assentava numa tributação limitada – a necessária para asatisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado -, uma máquina que devia ser tão pequena quanto possível. O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada – a exigida pela estrutura estadual correspondente.

Dito isso, sendo o sistema tributário o conjunto, harmonicamente (ou tendente a ser) organizado, de normas e princípios tributários, com objetivo autopoiético – conforme Tércio Sampaio Ferraz Junior; considerando que, sendo um sistema aberto para as influências externas – sendo fechado apenas para o processamento de tais informações segundo suas regras próprias de organização dos elementos – o sistema tributário assume feições político-sociais, ou seja, para o estado fiscal o sistema tributário pode ser de cunho liberal, intervencionista ou moderado; é lícito afirmar que o sistema tributário sustentável deve ser marcado pelo equilíbrio justamente entre as influências liberais de um lado, bem como intervencionistas de outro.

Vale dizer, sendo a sustentabilidade um conceito que exige a harmonia entre todos os subsistemas sociais – dentre eles o Direito – cujo objetivo é o desenvolvimento calcado na interação do social, ambiental e econômico, ao sistema tributário que se pretenda sustentável, deve ser buscado o equilíbrio entre objetivos fiscais e extrafiscais.

No âmbito estritamente fiscal, de arrecadação, o equilíbrio deve ser marcado pelo respeito ao patrimônio individual e pela arrecadação mínima, pois assim estar-se-á fomentando o crescimento econômico.

Outrossim, em termos extrafiscais, o objetivo do tributo é fomentar condutas responsáveis, com fins a internalizar as externalidades negati-

vas causadas pelo exercício das atividades econômicas. E por falar em sustentabilidade e desenvolvimento sustentável, nada mais conveniente que defender essa intervenção do Estado na seara ambiental⁷, especialmente pela aplicação da regra do poluidor pagador.

4 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO SUSTENTÁVEL: EQUILÍBRIO NO ÂMBITO FISCAL COMO RESPEITO À CIDADANIA

Remonta a Adam SMITH (2006, P. 290-291) a idéia de que o tributo deve ser em montante tal que seja o mínimo necessário, a fim de evitar a desapropriação indevida do cidadão: “toda taxa deveria ser elaborada de maneira a tirar e manter fora do bolso do povo o mínimo possível além do que traz ao tesouro público do Estado”.

Essa idéia desenvolveu-se ao longo da história, mas sempre manteve a matriz de que aquilo que é exigido sem guardar relação com o estritamente necessário para a manutenção de um mínimo de serviços públicos torna o tributo discutível dentro de um critério de justiça (em termos aristotélicos, inclusive). Nessa linha, Luigi Vittorio BERLIRI (1978, p. 47) afirma que há tributo justo e tributo político⁸, sendo que esse necessariamente não é uma contraposição ao primeiro tipo, mas sim a instituição de uma exação para fins outros que não a arrecadação (finalidade extrafiscal):

⁷ A idéia de sustentabilidade e desenvolvimento sustentável, como foi visto, guarda estrita ligação com a questão ambiental. Sendo assim, quando se fala em sistema tributário sustentável, também é possível essa interação entre Direito e meio ambiente. Sobre a ligação sustentabilidade e meio ambiente: “a busca de sustentabilidade resume-se à questão de se atingir harmonia entre seres humanos e a natureza, ou de conseguir uma sintonia com o ‘relógio da natureza’ – cuja influência algumas pessoas gostariam de eliminar” CAVALCANTI, Clovis. **Sustentabilidade da Economia: paradigmas alternativos de realização econômica**, in *Desenvolvimento e Natureza: estudos para uma sociedade sustentável*, 2ª edição, São Paulo: Cortez, p. 1988, p. 161.

⁸ O autor afirma que o imposto político nem sempre será injusto e mesmo que injusto, por vezes se faz necessário, quando fique claro que outros meios de redistribuição das riquezas falharam. Importante observar que o autor trata do imposto apenas no âmbito individualista-patrimonial, ou seja, sem prever a necessidade do imposto para fomentar ou desaconselhar uma conduta.

el 'impuesto justo' queda definido como la cuota individual correspondiente al reparto justo de los gastos de un determinado grupo de servicios públicos, cuando el reparto se conciba como fin en si mismo, es decir, sin asignarle outro objetivo que no sea el de asegurar la cobertura del gasto al que se hace frente colectivamente. Hemos definido, em cambio, como impuesto 'político' y redistribuidor el que provoca una desviación del impuesto 'justo', dirigida a utilizar el reparto de los gastos públicos como un médio para la consecución de um fin ulterior, sea político, social o económico.

Em verdade, tratar da tributação acaba por envolver questões complexas acerca de direitos fundamentais, em especial a liberdade⁹. De acordo com o ideário humanista que informou o Estado Democrático de Direito, o cidadão deve gozar da plenitude de seus bens, ficando a seu cargo e arbítrio a disposição sobre eles, de modo que é contra a liberdade a obrigação de se entregar parcela de patrimônio sem que haja uma contrapartida específica para tanto. Entretanto, por razões de conveniência, o cidadão acaba por ceder parte de sua liberdade patrimonial, para alcançar contraprestações potenciais, em forma de serviços públicos. Mas só deve aceitar essa expropriação até o limite do estritamente necessário. Portanto, fica clara a relação de tensão entre liberdade e pagamento de tributos¹⁰.

⁹ A relação entre liberdade para a atividade econômica e intervenção estatal segue lógica semelhante à justificação para a cobrança dos tributos. A exação só pode ser exigida no estrito limite do necessário, assim como a atuação interventiva do estado nas atividades econômicas deve ser subsidiárias (apenas quando estritamente necessário), para tanto vale a transcrição de José Casalta Nabais: "o princípio da livre disponibilidade (econômica) dos indivíduos implica, por um lado, que a ordem jurídica da economia garanta uma economia de mercado (ou privada), em que o processo econômico caiba primariamente à livre iniciativa individual, e que o estado desempenhe tarefas econômicas supletivas ou subsidiárias, isto é, aquelas tarefas que só ele pode desempenhar, ou que ele pode desempenhar melhor do que os agentes econômicos privados, em termos tanto de otimização da actividade econômica como da minimização do desaproveitamento das forças produtivas." NABAIS, José Casalta. **Dever Fundamental de Pagar Impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**, Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 205.

¹⁰ "O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade: o tributo é a garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo." TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**, Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 6.

Ocorre que o atual modelo de estado (valendo como exemplo o brasileiro) tem se tornado de tal complexidade (leia-se extensão) que a manutenção desse estado fiscal tem ocasionado sobremaneira a oneração do setor econômico.

São diárias as manifestações acerca da excessividade da carga tributária e quais são seus malefícios para o crescimento econômico. Do mesmo modo, é pauta obrigatória das campanhas eleitorais a reforma tributária (tanto formal – procedimentos - quanto material – redução na arrecadação) que efetivamente nunca saiu dos projetos. Entretanto, sabe-se que o estado atual é refém da arrecadação já instalada, sendo que a tendência é sempre a majoração¹¹.

Esse contexto acaba por tornar a função fiscal dos tributos um peso demasiado para o setor econômico, como dito acima, uma vez que a entropia¹² do sistema de produção está cada vez mais comprometida, uma vez que pesquisas revelam que mais de um terço da produção está comprometida com o custeio de tributos. Em outras palavras, no processamento de criação de riqueza uma parcela extremamente significativa é “perdida”, não retornando, em regra, para a geração de nova riqueza.

¹¹ Para comprovar o que está contido nesse parágrafo, basta verificar qualquer impresso diário. Por exemplo, a edição do dia 18 de maio de 2007 do Jornal **Valor Econômico** traz duas notícias que se engajam no temário. A primeira delas: “O presidente Luiz Inácio Lula da Silva aproveitou ontem a primeira reunião do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social em seu segundo mandato para fazer uma defesa enfática da necessidade de realização de novas reformas no país. O presidente mencionou três: da Previdência, a trabalhista e a tributária.”. A segunda, tratando de como o orçamento público já conta com a arrecadação como “mínima”, tornando mais provável o aumento do que a diminuição da carga: “A Previdência vai cobrar do Tesouro o que deixar de arrecadar com a desoneração da folha de pagamentos das empresas que empregam mão-de-obra intensiva, medida em estudo na área econômica para compensar perdas de setores afetados pela apreciação cambial”.

¹² Conceito emprestado da termodinâmica em que se busca o equilíbrio dos componentes dentro de um sistema fechado, estudando a manutenção ou perda de matéria de acordo com a interação entre seus elementos.

Ademais disso, a instituição e majoração dos tributos de forma indiscriminada oneram a todos os cidadãos, uma vez que na realidade econômica pouca ou nenhuma verificação há para a classificação jurídica dos tributos em diretos ou indiretos¹³.

¹³ Não há como negar que os tributos são sim calculados como custos na elaboração dos preços dos produtos. Necessário diferenciar repercussão financeira e jurídica: a primeira refere-se à quem efetivamente custou a cobrança do tributo e a segunda refere-se à previsão legal de quem é que arcou o tributo; nem sempre há coincidência entre as elas. Leandro Marins de Souza bem esclarece a situação: “uma coisa é o imposto vir agregado ao preço do produto como seu custo, sem nenhuma relação com a necessidade de repasse deste tributo. É o caso, por exemplo, do industrial que embute em seu custo de produção o IPTU incidente sobre seu estabelecimento. Nestes casos, o que ocorre é exatamente a repercussão financeira do tributo, agregando-se ao preço do produto de acordo com o que a margem de mercado permite ao comerciante ou ao produtor. E neste preço poderão estar – e estão normalmente, pois o preço nada mais é do que o custo de produção do produto mais a margem de lucro, mais valia da produção – todas as despesas administrativas (empregados, energia elétrica, telefone, etc.) e custos tributários (IPTU, IPVA, outras contribuições, etc.). No entanto, há outras hipóteses em que os impostos repercutem no consumidor final não somente por força das leis de mercado e da composição do preço pelo produtor, mas pela sistemática de incidência dos próprios impostos. Há, nestes casos, evidente repercussão jurídica a reboque da repercussão financeira. A repercussão jurídica advém, nos casos do ICMS e IPI, do próprio princípio da não-cumulatividade e pelo fato de serem tributos que seguem os bens sobre os quais recaem. (SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**, São Paulo: Dialética, 2004, p. 209.) Os economistas se dedicam ao estudo da repercussão do tributo, ao qual dão o nome de “incidência tributária”, que nada mais é do que a averiguação de quanto caberá a cada um dos agentes econômicos na distribuição da carga tributária. Para estes estudiosos, a repercussão do tributo é regida por uma única lei, que é natural, que o conhecido princípio econômico do funcionamento do mercado, ou seja, a lei da oferta e procura, da qual decorre os conceitos de elasticidade de oferta e demanda. Gregory N. Mankiw esclarece que o tributo onerará mais o comprador ou o consumidor dependendo da elasticidade da demanda ou da oferta. Havendo maior possibilidade do comprador se retirar do mercado, o vendedor deverá sofrer maior ônus com o tributo – hipóteses de mercado em que haja produtos similares e grande concorrência. De outro lado, havendo menor elasticidade de demanda, ou seja, não havendo grande oferta, o comprador deverá se submeter ao maior sacrifício, por exemplo, a aquisição de produtos de primeira necessidade fornecidos em sistema de monopólio – água e energia elétrica. Em suas palavras: “o ônus de um imposto recai mais intensamente no lado do mercado que é menos elástico. Por que isto é verdadeiro? Essencialmente a elasticidade mede a disposição de compradores ou vendedores a abandonar o mercado quando as condições se tornam desfavoráveis. Uma pequena elasticidade significa que os compradores não têm alternativas satisfatórias ao consumo do bem em apreço. Uma pequena elasticidade da oferta implica que os vendedores não têm alternativas razoáveis para a produção do bem em pauta.

É diante desse contexto que se defende que o sistema tributário sustentável deve ser equilibrado no âmbito fiscal, na medida em que a arrecadação não seja o foco central do estado, mas que faça isso com a parcimônia necessária, com vistas à harmonia com outros subsistemas, em especial, o econômico. Para tanto, é necessário que se promovam reformas, não só no sistema tributário, mas na própria estrutura do estado, como bem sugere José Casalta NABAIS (1998, p. 202-203):

torna-se cada vez mais claro que o problema da actual dimensão do estado, mera decorrência do crescimento da sua actuação económico-social, apenas pode solucionar-se (rectius, atenuar-se) através da moderação desse intervencionismo, moderação que implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização dos direitos económicos, sociais e culturais), quer mesmo o abandono parcial de algumas tarefas tradicionais. Com efeito a crise do actual estado, diagnosticada e explicada sob as mais diversas teorias, passa sobretudo pela redefinição do papel e das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo do liberalismo oitocentista, actualmente de todo inviável, mas para o compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema económico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um envólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal.

Nessa linha de sugestões e tomando por base a obra de Jean Rivero, Alberto NOGUEIRA (1997, p. 170) assim trata da questão:

a teoria da responsabilidade do poder público, adverte com propriedade esse autor, quando posta em prática, seja no domínio económico ou no tributário, envolve problemas difíceis. Difíceis – também reconhecemos – mas não de solução impossível. A questão se põe em duas vertentes: dosagem de tributação, em termos democráticos (critério de justiça fiscal) e aplicação equilibrada das receitas obtidas dos contribuintes. O problema não é novo e depende basicamente de vontade política, na medida em que as modernas cons-

¹³ Quando o bem é tributado, o lado do mercado com menos alternativas satisfatórias não pode sair facilmente do mercado e, portanto, deve assumir a maior parte do ônus do imposto." (MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à Economia – Princípios de Micro e Macroeconomia**, 2ª edição, Rio de Janeiro: Elsevier, 2001, p. 176.) Mas não há dúvida que o tributo repercute sobre o preço dos bens, de modo que em maior ou menor grau, seja o tributo direto ou indireto no sentido jurídico da classificação, o cidadão sempre arca com o pagamento da exação.

tituições, sobretudo na brasileira, extenso catálogo de princípios estabelece os critérios para a concretização desse desiderato (capacidade contributiva, progressividade, personalização do tributo, desgravação de produtos essenciais à sobrevivência da população, etc.). Para além dessa moldura impositiva, é de se assimilar que é de fundamental importância a participação do contribuinte em todas as fases da tributação.

Portanto, a sugestão de que o equilíbrio seja característica necessária do sistema tributário sustentável em seu aspecto fiscal se detém na dicotomia (acredita-se que nesse tema ainda não ultrapassada) entre público e privado, ou melhor, entre estrutura de estado político e estrutura de mercado: a fim de que no afã de se criar e manter uma pesada sistemática de estado que, dentre outras obrigações, deve zelar pela proteção da concorrência e pela livre iniciativa, acabe-se por estrangular os próprios cidadãos, quem, supostamente, seriam os beneficiados com tal atuação.

5 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO SUSTENTÁVEL: EQUILÍBRIO NO ÂMBITO EXTRAFISCAL COMO DEFESA DO MEIO AMBIENTE PARA O CIDADÃO

Se na seara fiscal se defendeu um equilíbrio baseado no alerta à atuação do estado, que a cada dia onera mais o setor econômico, no âmbito extrafiscal, o equilíbrio deve ser o foco do sistema tributário sustentável com vistas à proteção de outro subsistema: o ambiental. Aqui sim se exige uma atuação crescente do estado, sempre respeitadas as garantias constitucionais¹⁴.

Verdadeiramente, a questão da atividade produtiva e a interação com o meio ambiente deve ser feita pela lógica do interesse público, que é da titularidade extraordinária do estado, não sob influência do estrito

¹⁴ Em especial a garantia ao princípio da igualdade: “pues bien, esta necesaria interconexion entre las instituciones que integran un ordenamiento jurídico y los presupuestos o valores que constitucionalmente son superiores a él (Cosnt., art. 1º) es, a nuestro modo de ver, lo que legitima la ocasional instrumentalizacion de las instituciones jurídicas em general (las que sean técnicamente adecuadas para ello) y del tributo em particular. Es más, em línea con la última afirmación del párrafo anterior, podría incluso sostenerse la eventual ilegitimidad constitucional de la no utilizacion con fines de igualdad de hecho de uma institucion jurídica que tenga aptitudes para ello, máxime si de esa no utilizacion llega a derivarse algún efecto contrario a la igualdad de hecho.” VALCARCEL, Ernesto Lejeune. **El principio de Igualdad**, p. 237.

pensamento econômico, que pode acabar gerando o desenvolvimento baseado no desequilíbrio odioso do meio ambiente, que é o justamente o oposto do desenvolvimento sustentável. Acerca dessa necessidade de ponderação dos interesses por parte do estado, preleciona José Casalta NABAIS (1998, p. 197):

a (maior) racionalidade do sistema econômico é, porém, uma racionalidade limitada ou parcelar, uma vez que ela renuncia à consideração de outros objectivos – isto é, de objectivos não traduzíveis em dinheiro – no apuramento do sucesso ou insucesso do sistema social global. O que leva a que a consideração dos interesses não econômicos, dos interesses públicos, caia ao estado, que assim fica com as tarefas, por um lado, de controlar e corrigir o próprio processo da actividade econômica, de modo a que o mesmo não ponha em perigo outras actividades (daí a acção do estado traduzida na inspecção empresarial, na protecção do ambiente, etc.) ou fomenta desenvolvimentos culturalmente indesejáveis (daí a acção estadual de planeamento e ordenamento do território, de protecção do património cultural, etc) e, por outro, de corrigir os resultados da repartição dos rendimentos e patrimónios decorrentes do processo econômico, quando os mesmos sejam indefensáveis do ponto de vista da justiça.

Não há dúvidas que o desempenho da atividade econômica acaba por gerar danos ao meio ambiente. Esses danos são caracterizados como externalidades negativas, pois são decorrências involuntárias do processo produtivo e que causam prejuízos a outras pessoas que não aquelas envolvidas na relação, conforme esclarece Maurício Tiomno TOLMASQUIM (1988, p. 325): “os efeitos do comportamento de pessoas ou empresas no bem-estar de outras pessoas e empresas são chamados de ‘externalidades’, positivas quando o comportamento de um indivíduo ou empresa beneficia involuntariamente os outros, e negativa em caso contrário”.

Sendo a poluição do meio ambiente no processo produtivo (externalidade negativa) algo inerente e quase sempre impossível de ser evitado, porém, passível de ser diminuído, cabe ao estado promover a minimização dos prejuízos mediante instrumentos que desincentivem as práticas mais danosas, os processos mais poluentes.

Segundo Andri Werner STAHEL (1988, p. 109) esses danos potenciais e concretos devem ser monetizados, ou seja, mediante um processo chamado de internalização das externalidades, acrescentar-se um fator monetário no custo da produção, a fim de incentivar a adoção de práticas menos danosas a terceiros, sob pena de estar fora da competitividade de mercado em razão da lei geral dos preços, oferta e procura:

ao se propor a 'internalização das externalidades', como vem ocorrendo na maioria dos debates sobre desenvolvimento sustentável, pressupõe-se uma dupla redutibilidade. Primeiro, a de que os efeitos qualitativos que acompanham e decorrem do processo econômico e que possam pôr em risco algum equilíbrio vital para a sustentabilidade deste mesmo processo (daí serem vistos como 'externalidades negativas') possam ser de tal modo reduzidos a um valor monetário (daí serem 'internalizados' mediante a aplicação de impostos, regulamentações, etc), de modo que esta alteração quantitativa em seus preços/custos leve a um redirecionamento das atividades, eliminando estas externalidades qualitativas. Assim, por exemplo, se a polarização social (a concentração e a má distribuição de poder econômico e político) e a resultante ausência de consciência política, de cidadania, a luta pela sobrevivência no imediato, etc., são vistos como exemplos de um desequilíbrio político-social, com graves consequências para os demais equilíbrios vitais e centrais para a sustentabilidade, então a introdução de novas técnicas de produção que tendam a levar a uma concentração de renda, ou de poder político, ou que atentassem à cidadania, teriam que ser taxadas de tal modo que este fator externo fosse perfeitamente traduzido e reduzido a um valor monetário.

Segundo Mauricio Tiomno TOLMASQUIM (1988, P. 326), foi Pigou que primeiro teorizou sobre a instituição de taxas como forma de internalizar as externalidades negativas:

a presença de externalidades, distorcendo o sistema de incentivos em que se constitui o sistema de preços, é uma fonte de ineficiência na alocação de recursos naturais e de outros fatores de produção, e na repartição dos bens produzidos: certos bens são produzidos em excesso e outros insuficientemente; certos agentes consomem demais destes bens e outros de menos. A fim de remediar estas 'deficiências do mercado', Pigou em 1920 preconiza a intervenção do Estado sob a forma de taxação das externalidades negativas. No ponto correspondente ao ótimo de Pareto, a taxa deve ser de um valor igual ao valor monetário do custo externo, isto é, a diferença entre o custo privado e o custo social. Graças a esse procedimento, a externalidade monetizada e contabilizada faz parte integrante do cálculo econômico. Esta integração na esfera econômica de fenômenos externos na origem, porque não-monetários, é correntemente designada pelo termo 'internalização' das externalidades. Esse procedimento (chamado de taxa pigouvina), longe de colocar fundamentalmente em causa o papel regulador do mercado, consiste ao contrário em o utilizar plenamente com, todavia – e está lá o ponto crucial -, uma correção das 'falhas' iniciais, através de uma intervenção do Estado: o mercado deve presidir à alocação dos custos, com a condição de ser corretamente 'informado'".

Como dito, os danos ao meio ambiente no desenvolvimento da atividade produtiva são tidos como externalidades negativas de modo que por atuação do estado devem ser minoradas ao máximo. Dentro de um conceito de desenvolvimento sustentável é indispensável que haja equilíbrio entre crescimento econômico e meio ambiente preservado, e isso pode se dar por meio de políticas tributárias extrafiscais.

A Política Nacional do Meio Ambiente é disciplinada pela Lei Federal n.º 6.938, de 31.8.1981 (alterada pela Lei n.º 7.804, de 18.7.1989) que veio dispor sobre seus fins e mecanismos de formulação e aplicação. Referida lei foi regulamentada pelo Decreto n.º 88.351, de 01.6.1983, revogada pelo Decreto n.º 99.274, de 06.6.1990, que o substituiu.

Foi esta, na realidade, a primeira lei federal a abordar o meio ambiente como um todo, alcançando as várias formas de degradação ambiental e não mais apenas a poluição causada pelas atividades industriais, ou o uso dos recursos naturais, como vinha ocorrendo até então.

A lei nº 6.938/81 ampliou sensivelmente o conceito de “poluição”, já que expressamente a define como a “degradação da qualidade ambiental” o que inclui não apenas o lançamento de matéria ou energia (poluente) nas águas, no ar ou no solo, mas também qualquer atividade que, direta ou indiretamente, cause os efeitos ali descritos.

Os objetivos da Política Nacional do Meio Ambiente consagram a compatibilização do desenvolvimento econômico e social com preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico, o desenvolvimento de pesquisas e de tecnologia nacional orientadas para o uso racional dos recursos ambientais e a imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados¹⁵. Sobre esse último tópico, esclarece Marcos Augusto ROMERO (1995, p. 44):

como importante inovação, deve ser citada a possibilidade de vir a ser cobrada, do usuário, contribuição pela utilização de recursos ambientais, com fins econômicos. Tal contribuição não foi ainda disciplinada a nível federal, constituindo-se em porta aberta para a implantação do sistema do 'poluidor pagador', adotado pelos países integrantes do Mercado Comum Europeu.

¹⁵ Lei Federal nº 6938/81: “Art. 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará: (...) VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados, e ao usuário, de contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.”

Trata-se a regra do poluidor pagador de uma diretriz desenvolvida sobremaneira na Europa. Na Recomendação de 1972, a OCDE¹⁶ reconheceu essencialmente três méritos ao princípio (ou regra) do poluidor pagador: diminuir os custos das medidas de prevenção e controle da poluição, estimular o uso racional dos recursos ambientais escassos e evitar distorções ao comércio e investimentos internacionais. No art. 2º, do mesmo texto, lê-se que a imputação dos custos da luta contra a poluição aos poluidores corresponde também a exigências de equidade: a imputação aos poluidores dos custos da luta contra a poluição que eles provocam, obriga-os a reduzir esta última e a procurar produtos ou tecnologias menos poluentes, permitindo deste modo uma utilização mais racional dos recursos do ambiente; além disso, obedece aos critérios de eficácia e equidade.

Segundo a interpretação de Maria Alexandra de Sousa ARAGÃO (1997, p. 110), “esta perspectiva claramente denota a intenção de se imputar uma responsabilidade à empresa que se utiliza dos recursos advindos do meio ambiente, bem como àquela que agride-o pelo simples desempenho de suas atividades.”

O princípio do poluidor pagador tem sido sujeito a muitas interpretações, umas mais defensáveis que outras. Desde as interpretações que o transportam para o campo do Direito penal, até aos que, não indo tão longe, ainda lhe dão uma interpretação que o identifica com o princípio da responsabilidade, em Direito Civil, o conteúdo doutrinal atribuído ao princípio do poluidor pagador tem evoluído muito.

Apesar de uma primeira impressão, o princípio do poluidor pagador não se reconduz a um simples princípio de responsabilidade civil. Como ensina Maria Alexandra de Sousa ARAGÃO (1997, p. 115):

¹⁶ “A OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) nasceu em 1960, sucedendo a OECE (Organização Européia de Cooperação Econômica), criada em 1948 para administrar a implementação do Plano Marshall. Já no final da década de 50, com a reconstrução européia basicamente concluída, a nova realidade política e econômica internacional acabou por impor a conversão da OECE em uma organização similar em seus objetivos fundamentais (defesa da democracia representativa, do liberalismo econômico e do desenvolvimento social), mas com área de atuação e responsabilidades ampliadas. A convenção constitutiva da OCDE foi assinada em 14 de dezembro de 1960 pelos seus 20 membros fundadores, 18 países europeus (Alemanha, Áustria, França, Reino Unido, Itália, Grécia, Irlanda, Países Baixos, Suécia, Luxemburgo, Portugal, Suíça, Bélgica, Dinamarca, Islândia, Noruega, Espanha e Turquia), mais Estados Unidos e Canadá. Está sediada em Paris, no Château de La Muette (XVI).” em http://www.mre.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=357&Itemid=311, visitado em 16 de maio de 2007.

é paradoxal confiar num instrumento de proteção do ambiente cujo efeito preventivo tem como pressuposto a efetiva ocorrência de um dano grave. Só se pode prevenir, para o futuro, a ocorrência da poluição, depois de ela ter ocorrido, e se ainda não ocorreu, não há nenhum meio para prevenir a ocorrência.

Segundo a definição da OCDE, o princípio do poluidor pagador tem por fim afetar os custos das medidas de prevenção e controle da poluição.

Na definição daquele órgão, os poluidores devem pagar as despesas das medidas necessárias para evitar essa poluição ou para a reduzir, ou seja, devem internalizar as externalidades negativas.

Num estudo sobre os instrumentos econômicos de uma política de ambiente, Isabel ROSMANINHO (1990, p. 45) reconhece-lhes duas funções: função de incentivo (modificando os custos e os preços) e função de distribuição (uma vez que as receitas vão ser utilizadas para financiar despesas públicas de proteção do ambiente).

Conforme o que foi exposto, é possível falar de um sistema tributário sustentável quando é equilibrado e, em especial, quando promove o equilíbrio por meio de medidas extrafiscais, exemplo das quais é a aplicação de tributo (seja com natureza de taxa, seja com natureza *sui generis* de contribuição como previsto na lei de regência acima citada) com finalidade de prestigiar a regra do poluidor pagador, promovendo a defesa do meio ambiente em prol do cidadão.

6 CONCLUSÃO

Apesar da difícil tarefa em se definir o que seja sustentabilidade e desenvolvimento sustentável, foi possível demonstrar que há dado comum na maioria das definições, qual seja, a busca do equilíbrio entre os subsistemas sociais, notadamente entre economia, aspecto social e ambiental.

O Direito, sendo produto das relações sociais e estando organizado em sistema, também deve interagir com em equilíbrio com os demais subsistemas (social, econômico e ambiental) para que se possa falar em sustentabilidade.

Foi demonstrado que o sistema tributário pode ser classificado de acordo com a orientação político-ideológica vigente, em especial para dar origem ao conceito de estado fiscal, que pode ser, em regra, liberal (tributos com finalidade estritamente fiscal), intervencionista (tributos com finalidade fiscal e extrafiscal exacerbada) ou moderado.

Em seguida, foi tratado do sistema tributário sustentável baseado no equilíbrio, especificamente na concepção fiscal dos tributos, quando a questão é buscar a harmonia entre o objetivo arrecadatório do estado em cotejo com o crescimento econômico. Em um sistema de produção entrópico não há como obter o desenvolvimento quando há uma grande dissipação de recursos – leia-se não reaplicação do capital na seqüência do processo produtivo. O agigantamento das despesas do estado, portanto, pode comprometer sobremaneira o desenvolvimento econômico, de modo que o que se propõe para um sistema tributário sustentável é o equilíbrio entre a sanha arrecadatória e a possibilidade contributiva do setor produtivo.

Por fim, foi tratado do equilíbrio a ser promovido pelo sistema tributário sustentável quando atua por tributos de caráter extrafiscal. Tomando-se o conceito de externalidade negativa, especificamente os danos ambientais causados involuntariamente pela atividade econômica, é papel do sistema tributário o fomento à sustentabilidade em sentido amplo (entre todos os subsistemas - o ambiental, o econômico, o social e o jurídico) mediante a internalização dessa externalidade negativa em forma de aplicação da regra do poluidor pagador (instituição de tributo contra o poluidor). Em outras palavras, o sistema tributário sustentável deve promover o equilíbrio do setor econômico com o meio ambiente, provocando os poluidores a desenvolverem métodos mais efetivos de redução da externalidade, pois do contrário arcarão com o ônus financeiro em seu custo de produção.

7 BIBLIOGRAFIA

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O Princípio do Poluidor Pagador – pedra angular da política comunitária do ambiente**, Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

BERLIRI, Luigi Vittorio. **El impuesto justo, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda**, Madrid, 1986, versão espanhola de La Giusta Imposta, Milano, Giuffrè, 1978.

BRUSEKE, Franz Josef. **O Problema do Desenvolvimento Sustentável**, in *Desenvolvimento e Natureza: estudos para uma sociedade sustentável*, 2ª edição, São Paulo: Cortez, p. 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: 2000.

CASSONE, Vittorio. **Sistema Tributário Nacional**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

CAVALCANTI, Clovis. **Sustentabilidade da Economia: paradigmas alternativos de realização econômica**, in *Desenvolvimento e Natureza: estudos para uma sociedade sustentável*, 2ª edição, São Paulo: Cortez, p. 1988.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI: O dicionário da Língua Portuguesa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

LENZI, Cristiano Luis. **O modelo catarinense de desenvolvimento**, Blumenau: Unifurb, 2000.

LOPES, Cícero Galeno. **Literatura e sustentabilidade**, in *Conhecimento, sustentabilidade e desenvolvimento regional*, Canoas: Unilasalle, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

PORTER, Douglas R. **The Practice of Sustainable Deveploment**, Washington: The Urban Land Institute, 2000.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia – Princípios de Micro e Macroeconomia**, 2ª edição, Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário Nacional**, 1ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

NABAIS, José Casalta. **Dever Fundamental de Pagar Impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**, Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**, Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

SABEDOT, Sydney. **A sustentabilidade dos recursos naturais não-renováveis**, in *Conhecimento, sustentabilidade e desenvolvimento regional*, Canoas: Unilasalle, 2006.

ROMERO, Marcos Augusto. **Aspectos jurídicos concernentes ao uso e preservação do meio ambiente**, João Pessoa: IBMA, 1995.

ROSMANINHO, Maria Isabel. **Utilização de Instrumentos Econômicos na Política de Ambiente**, in *Estudos "Política do Ambiente e Recursos Naturais*, Coimbra: Coimbra Editorial, 1990.

SMITH, Adam. **Riqueza das Nações**, 5ª edição, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2006.

SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**, São Paulo: Dialética, 2004.

STAHEL, Andri Werner. **Capitalismo e Entropia: os aspectos ideológicos de uma contradição e a busca de alternativas sustentáveis**, in *Desenvolvimento e Natureza: estudos para uma sociedade sustentável*, 2ª edição, São Paulo: Cortez, p. 1988.

TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. **Economia do Meio Ambiente: Forças e Fraquezas**, in *Desenvolvimento e Natureza: estudos para uma sociedade sustentável*, 2ª edição, São Paulo: Cortez, p. 1988.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**, Rio de Janeiro: Renovar, 1995.