

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO**

**LEONARDO NASCIMENTO DE PAULA**

**A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO  
AMBIENTAL NO BRASIL**

**NATAL/RN**

**2014**

**LEONARDO NASCIMENTO DE PAULA**

**A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO  
AMBIENTAL NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito - PPGD do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Doutor Sérgio Alexandre de Moraes Braga Júnior.

**NATAL/RN**

**2014**

# **LEONARDO NASCIMENTO DE PAULA**

## **A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL**

Dissertação aprovada em...../...../....., pela banca examinadora formada por:

Presidente: Sérgio Alexandre de Moraes Braga Júnior

Prof. Doutor  
(Orientador – UFRN)

Membro: Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

Profa. Doutora  
(Examinadora externa - UNIFOR)

Membro: Patrícia Borba Vilar Guimarães

Profa. Doutora  
(Examinadora da UFRN)

Dedico este trabalho à minha família, que contribuiu de forma decisiva para a sua concretização, e especialmente a minha esposa e minha filha, pelo companheirismo e dedicação.

## **AGRADECIMENTOS**

Antes de tudo, agradeço a Deus por me ter possibilitado o desenvolvimento desta dissertação.

À minha família, maior fonte de princípios morais, exemplo de força e de luta, responsáveis direta e indiretamente pelo caminho de bem que venho trilhando desde o meu nascimento.

Ao Prof. Sérgio Alexandre de Moraes Braga Júnior, pelo auxílio ao nascimento e concretização desta pesquisa.

Às minhas amigas Ana Clarice, Luciana Montenegro e Wilma Simões pela participação direta no resultado final deste trabalho e pela generosidade sem tamanho.

Agradeço ainda a colaboração dos demais professores, funcionários e aos colegas de turma, pelo companheirismo, pela troca de conhecimentos e pelas horas que passamos juntos.

## RESUMO

A Constituição Federal de 1988 conferiu especial tratamento à questão do meio ambiente, elevando esse bem de caráter difuso à categoria de direito fundamental. No intuito de preservá-lo, a ordem constitucional é dotada de diversos mecanismos voltados para esse fim, dentre eles, a possibilidade de se utilizar a tributação. Diversos princípios, tanto constitucionais, quanto infraconstitucionais, fundamentam a utilização da tributação como instrumento jurídico hábil à proteção do meio ambiente. Há um intenso debate jurídico sobre a idoneidade, as características, as finalidades e os princípios que fundamentam e delimitam a tributação ambiental. Diversas discussões e propostas de reformas do sistema tributário com o intuito de incluir a vertente ecológica em seu cerne têm sido desenvolvidas. A utilização da tributação como uma maneira de custear os gastos públicos relacionados com a causa ambiental, promover a internalização das externalidades negativas e como forma de induzir comportamentos em benefício do meio ambiente encontra amparo no ordenamento jurídico brasileiro. O presente trabalho busca demonstrar que o sistema tributário nacional é plenamente hábil a atuar como instrumento à disposição do Estado para concretização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, seja através da função fiscal dos tributos ou, principalmente, por meio do fenômeno da extrafiscalidade. Igualmente, pretende-se, por meio de análise doutrinária, jurisprudencial e de casos concretos, investigar se o sistema tributário pode ser efetivo para a proteção do meio ambiente na forma como ele está atualmente construído, ou se há necessidade de se proceder com mudanças em sua estrutura para que se alcance esse objetivo.

**Palavras-chave:** Meio Ambiente. Direito Fundamental. Tributação Ambiental.

## **ABSTRACT**

The Federal Constitution of 1988 gave special treatment to the issue of the environment, raising this diffuse right to the status of a fundamental right. In order to preserve it, the constitutional order is provided with various means to this purpose, including the possibility of using taxation. Several principles both constitutional, as infraconstitucional, support the use of taxation as a legal instrument to protect the environment. There is an intense legal debate about the suitability, characteristics, purposes and principles which underlie and restrict the environmental taxation. Discussions and proposals for reform of the tax system in order to include the ecological aspect at its core have been developed. The use of taxation as a way to fund public expenditures related to environmental causes, promote the internalization of negative externalities and as a way to induce behavior to benefit the environment finds support in the Brazilian legal system. This paper seeks to demonstrate that the national tax system is fully able to act as a tool available to the state for the implementation of the fundamental right to an ecologically balanced environment, whether through the taxes fiscal role or due, mainly, through the phenomenon of extrafiscality. Also, it is intended, through doctrinal, jurisprudential analysis and concrete cases, to investigate whether the tax system can be effective in protecting the environment in the way it is currently constructed, or if there is need to proceed with changes in its structure in order to achieve this goal.

**Keywords:** Environment. Fundamental Right. Environmental Taxation.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CDB	Convenção sobre Diversidade Biológica
CDS	Comissão de Desenvolvimento Sustentável
CERCLA	Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição Federal de 1988
CFC	Clorofluorcarboneto
CFT	Comissão de Finanças e Tributação
CONAMA	Conselho Nacional do Meio Ambiente
CTN	Código Tributário Nacional
DEPAVE	Departamento de Parques e Áreas Verdes
EPA	Environmental Protection Agency
EUA	Estados Unidos da América
FEAM	Fundação Estadual do Meio Ambiente
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDEMA	Instituto de Desenvolvimento Econômico e Meio Ambiente
IEF	Instituto Estadual de Florestas
INMETRO	Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPVA	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
MCTA-AL	Modelo de Código Tributário para a América Latina
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PNUMA	Programa de Meio Ambiente das Nações Unidas
SEMAD	Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável
SISNAMA	Sistema Nacional de Meio Ambiente
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCFA	Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental
TFA	Taxa de Fiscalização Ambiental
TFAMG	Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais
TPA	Taxa de Preservação Ambiental
UNFCCC	United Nations Framework Convention on Climate Change

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2 A RELAÇÃO ENTRE MEIO AMBIENTE, ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>13</b>
2.1 MEIO AMBIENTE: CONCEITO E ASPECTOS HISTÓRICOS DE SUA PROTEÇÃO JURÍDICA .....	13
2.2 O DIREITO AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL .....	20
2.3 ORDEM ECONÔMICA E MEIO AMBIENTE .....	24
2.4 AS FORMAS DE ATUAÇÃO ESTATAL NA PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE ...	31
2.5 RIO-92 E AS DIRETRIZES PARA UM MODELO DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	34
2.6 OS PRINCÍPIOS AMBIENTAIS QUE LEGITIMAM A TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA .....	36
<b>3 TRIBUTAÇÃO, EXTRAFISCALIDADE E DEFESA DO MEIO AMBIENTE .....</b>	<b>46</b>
3.1 CONCEITO E FUNÇÕES DOS TRIBUTOS .....	47
3.2 A NATUREZA EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL .....	51
3.3 LIMITES DO USO DE TRIBUTOS PARA PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE .....	64
<b>3.3.1 Limites da Extrafiscalidade .....</b>	<b>65</b>
<b>3.3.2 A Relação entre as Competências Constitucionais Tributária e Ambiental como Limitação ao Uso Ecológico dos Tributos .....</b>	<b>72</b>
<b>3.3.3 Os princípios constitucionais tributários como limitação e direcionamento da tributação ambientalmente orientada .....</b>	<b>76</b>
3.4 O CARÁTER NÃO SANCIONATÓRIO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL .....	85
<b>4 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E SEU DIRECIONAMENTO PARA A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE .....</b>	<b>90</b>
4.1 IMPOSTOS .....	93
4.2 TAXAS .....	104
4.3 CONTRIBUIÇÕES .....	107
<b>4.3.1 Contribuições de Melhoria .....</b>	<b>108</b>
<b>4.3.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico .....</b>	<b>110</b>
4.4 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS .....	113
<b>5 ALGUMAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS ECOLÓGICAS EM USO NO BRASIL ....</b>	<b>117</b>
5.1 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU), MEIO AMBIENTE E A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE .....	117
5.2 AS POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO AMBIENTAL DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) .....	126
5.3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) ECOLÓGICO .....	131
5.4 A SELETIVIDADE ECOLÓGICA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) .....	137
5.5 O DIRECIONAMENTO AMBIENTAL DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA) .....	141

5.6 A TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TCFA).....	145
5.7 CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE) COMBUSTÍVEIS.....	153
<b>6 CONCLUSÕES.....</b>	<b>157</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>162</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O direito, orientado por postulados ético-ambientais, possui papel essencial para a preservação do meio ambiente, visto que através dele o poder público pode utilizar instrumentos que permitam guiar as condutas dos indivíduos nas suas relações com a natureza, objetivando a superação da dicotomia que tem perdurado ao longo do tempo entre o desenvolvimento econômico e as questões relativas à proteção e preservação do meio ambiente.

Igualmente, o Estado Constitucional de Direito passa a desempenhar um importante papel na adoção de políticas públicas que promovam o desenvolvimento sustentável, ao conciliar os direitos liberais, os direitos sociais e os direitos ambientais num mesmo projeto jurídico político, qual seja, a Constituição Federal. É por meio do direito que o Estado deve atuar para estimular comportamentos e atividades que guardem harmonia com a sustentabilidade ambiental, ao mesmo passo em que deve desencorajar as condutas que conflitam com a preservação do meio ambiente.

O desenvolvimento econômico é uma prioridade em qualquer nação e a atuação do Estado na área econômica somente se legitima quando norteada pela proteção dos princípios estabelecidos constitucionalmente. Assim, nos termos delimitados pela Carta Federativa, a intervenção do Estado na economia deve ser pautada pela construção de uma ordem econômica justa, que propicie a existência digna da pessoa humana e que observe, entre outros preceitos, a defesa do meio ambiente.

Não obstante nossa avançada legislação sobre o assunto, bem como a forma privilegiada como o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é defendido no corpo da atual Constituição Federal, a qual elevou esse bem jurídico tão essencial à existência da vida ao patamar de direito fundamental, o Brasil, notoriamente, ainda engatinha no que concerne à concretização desse direito.

Nesse contexto, cumpre definir, no decorrer desta pesquisa, os contornos da intervenção do Estado no domínio econômico perante a Constituição Federal de 1988 e de que forma ela pode se dar com vistas à concretização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, o que conduz, inexoravelmente, à discussão a respeito da utilização, pelo poder público, de instrumentos tributários voltados à proteção do meio ambiente.

Não há dúvidas acerca da legitimidade constitucional dessa medida, mormente porque ela já é uma realidade na política ambiental brasileira. Todavia, há um intenso debate jurídico-doutrinário sobre o papel que pode desempenhar a tributação na causa ecológica, especificamente no que se refere à questão das funções fiscal e extrafiscal dos tributos e à necessidade de se criar uma nova figura tributária tipicamente ecológica ou mesmo inserir, no sistema tributário, disposições de cunho ambiental com o objetivo de viabilizar a efetividade da utilização das espécies tributárias para a proteção do meio ambiente, o que ensejou, dentre outras razões, a realização da pesquisa em estudo.

Doutrinadores como Pedro Manuel Herrera Molina, Simone Martins Sebastião e Jorge Jiménez Hernandez, advogam a ideia de que a modificação da legislação, com a inserção de novas disposições especificamente voltadas ao ‘esverdeamento’ do sistema tributário é uma providência essencial para que a utilização dos tributos com fins ambientais possa alcançar os objetivos almejados pelo poder público.

De acordo com Denise Lucena Cavalcante, Heleno Taveira Torres e Tulio Rosembuj, não há necessidade de se criar uma conceituação específica de tributo ambiental, bem como de se proceder a modificações ou inserções de elementos ecológicos no sistema tributário, uma vez que, segundo eles, a definição presente no art. 3º do Código Tributário já engloba os elementos essenciais para a aplicação ambiental dos tributos e a forma como o ordenamento jurídico está estruturado é suficiente para esse objetivo.

O desenrolar desta pesquisa abordou a atuação do Estado para a concretização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado por meio da utilização dos tributos. Nesse sentido, foi estudada a relação entre as funções fiscal e extrafiscal da tributação ambientalmente orientada, bem como foi feita uma análise acerca das características das espécies tributárias presentes no ordenamento jurídico que viabilizam o seu manejo em prol do meio ambiente, culminando com o estudo de alguns casos concretos em que os tributos têm sido usados para essa finalidade, com vistas a aferir se a atual configuração do sistema tributário permite que efetivamente seja alcançado o propósito de proteção do meio ambiente, ou se, conforme defende parte da doutrina, é necessário proceder com modificações em sua estrutura para que tal objetivo seja alcançado.

Tomando as considerações supra-averbadas como ponto de partida, a pesquisa desenvolvida neste trabalho fundamentou-se nas seguintes questões que procuramos responder ao longo do texto: a) Quais as características da tributação ambientalmente orientada no ordenamento jurídico brasileiro? b) Esse modelo de tributação está alicerçado

sobre a função fiscal ou extrafiscal dos tributos? c) Quais espécies tributárias podem ser utilizadas com fins ecológicos? d) É possível atingir o objetivo de proteção do meio ambiente com o sistema tributário nacional configurado da forma como se encontra atualmente ou é necessário, para tanto, proceder-se com modificações em sua estrutura para que se possa alcançar esse propósito?

Ressalte-se, desde já, que a resposta a essa última questão, referente à necessidade de adequação do sistema tributário nacional para que a tributação ambientalmente orientada possa, de fato, cumprir com o seu propósito de concretização das disposições encartadas no art. 225 da Lei Maior, constitui o objetivo principal deste trabalho, de modo que sua estrutura foi pensada para que esse problema fosse solucionado da forma mais satisfatória possível.

Dessa forma, com vistas a atingir esses objetivos, a pesquisa dedicou-se, em um primeiro momento, a apresentar a evolução histórica do direito ambiental em âmbito nacional e internacional, bem como a fazer o resgate dos fundamentos do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado na Constituição Federal, a introdução do componente ecológico na ordem econômica, as formas de que dispõe o Estado para a proteção do meio ambiente e os princípios jurídicos que fundamentam a utilização da tributação como instrumento de política ambiental.

Em seguida, foi estudado o conceito de tributo e suas funções fiscal e extrafiscal, destacando-se a natureza preponderantemente extrafiscal da tributação ambiental no Brasil, com foco no modo como a seletividade, a progressividade e os incentivos fiscais viabilizam a extrafiscalidade. Outras questões a que foi conferida especial atenção foram as que dizem respeito às limitações existentes no ordenamento jurídico quando da utilização de tributos voltados para a causa ecológica e à ausência de caráter sancionatório na tributação ambiental.

Abordaram-se, ainda, as espécies tributárias existentes no direito brasileiro, ressaltando-se as características de cada uma delas que podem ser aproveitadas com acepção ambiental, bem como será estudada a viabilidade de sua utilização direcionada a objetivos de cunho ecológico.

Na sequência, foi feito o estudo de alguns casos concretos existentes no país em que as espécies tributárias têm sido utilizadas com o objetivo de concretização da política ambiental, oportunidade na qual se buscou aferir a efetividade dessas medidas para a defesa do meio ambiente e, acaso essas experiências não estejam obtendo resultados satisfatórios, foi feita também uma análise das possíveis razões do eventual insucesso.

Finalmente, na parte conclusiva foi desenvolvida uma síntese das principais ideias decorrentes da análise realizada ao longo do trabalho, culminando nas respostas que se pretende encontrar para os problemas ora examinados. Dentro do marco de referência exposto, o trabalho pretendeu ser uma contribuição para a reflexão do papel que pode desempenhar a tributação na proteção do meio ambiente no Brasil, como uma das possíveis respostas ao uso irresponsável da natureza, e como instrumento para promover uma consciência ambiental que vise ao desenvolvimento sustentável.

Ressalte-se, por sua vez que, tendo em vista a profundidade do tema objeto dessa pesquisa, foi abordado neste trabalho tão somente o cenário jurídico nacional, de modo que não foram tratadas as formas de tributação existentes em outros países como instrumento de intervenção do estado na economia almejando fins ambientais. Isso não significa, por outro lado, que não foram feitas menções à doutrina alienígena ou mesmo utilizados exemplos de casos estrangeiros como forma de enriquecimento do estudo, salientando-se, entretanto, que o direito comparado não foi o foco deste trabalho.

Convém também acrescentar que a elaboração da presente dissertação foi fundamentada na doutrina nacional e estrangeira, na jurisprudência dos tribunais superiores e no estudo de casos concretos presentes no ordenamento jurídico pátrio, com vistas a estruturar a pesquisa em bases sólidas e adequadas à importância do assunto tratado. A metodologia empregada para o seu desenvolvimento foi a sistemática, a histórico-evolutiva e a teleológica, partindo-se de conceitos já estruturados e pacificados, bem como da observação da prática, para só então se inferir as conclusões acerca do objetivo principal proposto anteriormente.

## 2 A RELAÇÃO ENTRE MEIO AMBIENTE, ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO

O agravamento, em escala global, dos problemas socioambientais decorrentes de mazelas como a poluição atmosférica e as mudanças climáticas exigem que sejam revistos os conceitos de desenvolvimento e os padrões econômicos atuais. É preciso adotar uma forma de desenvolvimento que se dê em harmonia com o meio ambiente para que não se atinja um nível de destruição ambiental que inviabilize ou torne extremamente sofrível a vida no planeta.

Para tanto, o desenvolvimento econômico deve estar pautado em critérios essenciais de justiça social, de preservação do meio ambiente e de utilização eficiente dos recursos naturais. Conforme será visto no decorrer deste capítulo, o ordenamento jurídico brasileiro já está adequado a essas necessidades, visto que prevê uma série de diretrizes e princípios pelos quais a ordem econômica deve ser orientada, dentre eles, a defesa do meio ambiente.

O que se almeja nesse momento da pesquisa é averiguar a relação entre a ordem econômica e o meio ambiente, nos termos previstos no art. 170 e 225 da Lei Maior, de modo a traçar seus limites e possibilidades, bem como compreender como essa relação gera reflexos na promoção do desenvolvimento econômico. Objetiva-se, ao final, verificar de que forma essa relação autoriza que a tributação atue como instrumento de política ambiental.

### 2.1 MEIO AMBIENTE: CONCEITO E ASPECTOS HISTÓRICOS DE SUA PROTEÇÃO JURÍDICA

Não obstante o fato de as palavras “meio” e “ambiente” significarem, isoladamente, o “entorno”, “aquilo que envolve”, o “espaço”, o “recinto”, quando é feita a junção dos dois vocábulos, resultando na expressão “meio ambiente”, pode-se dizer que não há uma redundância<sup>1</sup>. Isso porque a expressão traduz um entendimento novo, diferente e autônomo dos conceitos de “meio” e “ambiente”, quando analisados individualmente.

Embora, conforme apontado acima, os referidos termos sejam sinônimos quando tratados isoladamente, uma vez unidos, o alcance da expressão mostra-se bem mais extenso

---

<sup>1</sup> Nesse sentido: “Não chega, pois, a ser redundante a expressão “meio ambiente”, embora no sentido vulgar a palavra “ambiente” indique o lugar, o sítio, o recinto, o espaço que envolve os seres vivos e as coisas.” MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente: a gestão ambiental em foco**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 113.

do que o de simples ambiente. Nesse sentido, Marcelo Abelha Rodrigues<sup>2</sup> explica que a expressão “meio ambiente”, conforme se verifica na conceituação incrustrada na Lei 6.938/81, ou mesmo no art. 225 da CF/88, não retrata apenas a ideia de espaço, de simples ambiente, mas, pelo contrário, vai além, para significar o conjunto de relações físicas, químicas e biológicas entre os seres bióticos e abióticos presentes nesse ambiente e que são responsáveis pela manutenção, abrigo e regência de todas as formas de vida existentes na terra.

Ao tratar do conceito de meio ambiente, tem-se, necessariamente, que abordar a definição jurídica trazida pela Lei 6.938/81, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente e, em seu art. 3º, I, conceitua esse bem jurídico como o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas.

Da análise do conceito inscrito no artigo retrocitado, pode-se extrair duas perspectivas principais: uma *estrita* e outra *ampla*, de forma que, em sua concepção *estrita*, o meio ambiente corresponde a uma expressão do patrimônio natural, englobando as relações com e entre os seres vivos. E, em acepção ampla, o termo pode ser entendido como toda a natureza original (natural) e artificial, incluindo os bens culturais correlatos ou, ainda, nos dizeres de José Afonso da Silva<sup>3</sup>, a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas.

Feitas as devidas considerações conceituais, é preciso então cuidar da classificação de meio ambiente que se divide em meio ambiente natural ou físico, meio ambiente artificial, meio ambiente cultural e meio ambiente do trabalho.

O meio ambiente natural ou físico é constituído pelo solo, água, ar atmosférico, flora e fauna, ou seja, é natureza propriamente dita. A Constituição Federal trata do meio ambiente natural no art. 225, § 1º, I e VII.

O meio ambiente artificial é compreendido pelo espaço urbano construído, consistente no conjunto de edificações, também chamado de espaço urbano fechado, e pelos equipamentos públicos, também conhecido como espaço urbano aberto. Sua previsão constitucional está no art. 21, XX e no art. 182.

---

<sup>2</sup> RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Instituições de Direito Ambiental**. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, v. 1, 2002, p. 51-52.

<sup>3</sup> SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 20.

O meio ambiente cultural, por sua vez, é integrado pelo patrimônio histórico, artístico, arqueológico, paisagístico e turístico. Essa modalidade de meio ambiente, embora também artificial, porque em regra é produto da obra humana, difere do anterior pelo sentido de valor especial. O art. 216 da CF/88 trata especificamente do patrimônio cultural brasileiro.

Por fim, há o meio ambiente do trabalho, tutelado no art. 200, VIII, da Carta Federativa. Compreende o conjunto de condições, fatores físicos, climáticos ou qualquer outro que esteja presente e envolva o local onde se desenvolvem as relações de trabalho.

Apresentadas a conceituação e a classificação do que seja meio ambiente, é possível, então, debruçar-se sobre alguns aspectos históricos concernentes a sua proteção jurídica.

Infelizmente, a preocupação da comunidade mundial para com o meio ambiente é algo relativamente recente, datando as primeiras discussões sobre o tema de cerca de quarenta anos atrás. A mentalidade de que o homem poderia destruir desmesuradamente os bens ambientais em prol do desenvolvimento e crescimento econômico perdurou por muito mais tempo do que o bom senso autorizava.

Em consequência da prática dessa linha equivocada de raciocínio, resultaram, em alguns casos, danos irreversíveis a esse bem jurídico, a exemplo do problema do aquecimento global, que, conforme estudos da comunidade científica<sup>4</sup>, não é mais reversível, podendo apenas ser estagnado, e isso num panorama irreal de ampla cooperação mundial.

O esboço histórico aqui apresentado tem por objetivo demonstrar as origens do que é tratado neste trabalho, partindo da premissa de que é preciso conhecer como surgiram as preocupações com o meio ambiente para que se tenha o completo entendimento de como a tributação tornou-se um instrumento de política ambiental. Por questões meramente didáticas, o histórico da evolução normativa quanto à proteção do meio ambiente no plano nacional e internacional será apresentado de forma separada.

Considerada a evolução do direito ambiental na esfera internacional, pode-se afirmar que o marco inicial da preocupação global com o meio ambiente foi, incontestavelmente, a Conferência Internacional do Meio Ambiente, que ocorreu na cidade de Estocolmo, na Suécia, no ano de 1972. Nessa ocasião, foi criado o Programa de Meio Ambiente das Nações Unidas (PNUMA), e elaborado um documento, intitulado Declaração das Nações Unidas

---

<sup>4</sup> Relatório da 3ª Reunião do Painel Intergovernamental de Mudanças Climáticas. Disponível em: <<https://www.ipcc.ch/meetings/session03/third-session-report.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2014.

sobre o Meio Ambiente Humano, que continha uma série de princípios e objetivos quanto à proteção desse bem jurídico<sup>5</sup>.

No contexto das disposições encartadas na Declaração, figurava, dentre outros, o direito humano fundamental à sadia qualidade de vida, que foi concebido tomando o meio ambiente como fator essencial para a sua garantia. Mencionem-se, ainda, os princípios da prevenção, o da cooperação internacional, do poluidor-pagador e vários outros que continuam servindo de parâmetro para o estudo do direito ambiental. Convém registrar que todos esses princípios vieram a ser prestigiados pelo legislador constituinte, quando da elaboração da Carta Política de 1988<sup>6</sup>.

Posteriormente, entre 1985 e 1987, ocorreram a Convenção de Viena para a Proteção da Camada de Ozônio e o Protocolo de Montreal sobre substâncias que destroem a camada de Ozônio. Ambos consagraram-se como marcos referenciais da tutela ambiental, uma vez que estabeleceram metas de redução do gás clorofluorcarboneto, mais conhecido pela sua abreviação CFC, principal substância causadora do buraco na camada filtrante dos raios ultravioletas que incidem sobre a superfície terrestre.

Outro marco relevante na história da proteção do meio ambiente foi a publicação, também no ano de 1987, do que ficou conhecido como Relatório Brundtland ou Nosso Futuro Comum. Consistiu num documento elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, e fez parte de uma série de iniciativas, anteriores à Agenda 21, que denotaram uma visão crítica do modelo de desenvolvimento adotado pelos países industrializados e reproduzido pelas nações em desenvolvimento, ressaltando os riscos do uso excessivo dos recursos naturais sem considerar a capacidade de suporte dos ecossistemas<sup>7</sup>.

Nesse relatório, foi utilizado, pela primeira vez, o termo desenvolvimento sustentável na mesma acepção que se tem dele atualmente, englobando as dimensões ambiental, social e econômica. Nos termos do mencionado documento, o desenvolvimento sustentável deveria ser ambientalmente sustentável, economicamente sustentado e socialmente incluyente.

Em 1992, foi realizada mais uma conferência da Organização das Nações Unidas (ONU) sobre meio ambiente e desenvolvimento. O evento ficou mundialmente conhecido como Rio 92 e foi sediado na cidade do Rio de Janeiro. Essa conferência serviu como um

---

<sup>5</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2004, p. 17.

<sup>6</sup> SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Manual de direito ambiental**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 75.

<sup>7</sup> LAGO, André Aranha Corrêa do. **Estocolmo, Rio, Joanesburgo**: o Brasil e as três conferências ambientais das Nações Unidas. Brasília: FUNAG, 2006. p. 17-18.

aprimoramento do que já havia sido discutido vinte anos antes, em Estocolmo, na Conferência Internacional do Meio Ambiente.

Na oportunidade, foram discutidos problemas urgentes referentes ao desenvolvimento sócio-econômico e à proteção ambiental mundial, com o objetivo de buscar meios de conciliá-los. Destaca-se, como ponto fundamental resultante desse Encontro, dentre outros, a solidificação do entendimento da comunidade de ambientalistas sobre o conceito de desenvolvimento sustentável<sup>8</sup>. A Rio 92, por ter produzido uma série de disposições que se relacionam diretamente com o objeto de estudo deste trabalho, será melhor estudada em tópico próprio.

Cinco anos depois, em 1997, deu-se, no Japão, a assinatura do Protocolo de Quioto como resultado da 3ª Conferência das Partes da Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças do Clima. Essa conferência reuniu representantes de diversos países com o objetivo de discutir o problema do aquecimento global, também chamado de efeito estufa. Os signatários do referido Protocolo comprometeram-se a reduzir as emissões de carbono na atmosfera, principal causador do aquecimento global, e a investir em programas de desenvolvimento limpo<sup>9</sup>.

Mais recentemente, em 2002, ocorreu a Cúpula Mundial sobre o Desenvolvimento Sustentável, também conhecida por Rio+10, na África do Sul, e, em 2012, houve a Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, conhecida como Rio+20. Ambas objetivaram dar continuidade às discussões iniciadas trinta anos antes com a Declaração das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano<sup>10</sup>. O objetivo central era encontrar medidas eficazes que contribuíssem para a implementação do desenvolvimento sustentável e da proteção da biodiversidade, além de diminuição das consequências do efeito estufa e outros problemas ambientais<sup>11</sup>.

No Brasil, pode-se apontar como marco inicial da evolução normativa ambiental as Ordenações do Reino, que estiveram em vigência no país devido às idiossincrasias políticas da época, uma vez que se aplicava à colônia a legislação da metrópole<sup>12</sup>. Desse modo, entre 1500 e 1603, fomos regidos por três Ordenações, quais sejam: as Ordenações Afonsinas, que

---

<sup>8</sup> BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 15.

<sup>9</sup> United Nations Framework Convention on Climate Change. Disponível em: <[http://unfccc.int/kyoto\\_protocol/items/2830.php](http://unfccc.int/kyoto_protocol/items/2830.php)>. Acesso em 30 mar. 2014.

<sup>10</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 14. ed. Saraiva: São Paulo, 2013, p. 45.

<sup>11</sup> SIRVINSKAS, Luis Paulo. **Manual de Direito Ambiental**. 7. ed. Saraiva: São Paulo, 2009, p. 22.

<sup>12</sup> WAINER, Hann Elen. **Legislação Ambiental Brasileira**. 2 ed. Rio de Janeiro: Ed. Revista Forense, 1999, p. 11.

tipificaram o corte de árvores de fruto como crime de injúria ao rei; as Ordenações Manuelinas, que proibiam a caça de certos animais com instrumentos que lhes causassem dor e sofrimento, a comercialização de colmeias sem a preservação de abelhas, e tipificou o crime de corte de árvores frutíferas; e, por fim, as Ordenações Filipinas, que previam pela primeira vez o conceito de poluição, vedando a qualquer pessoa lançar materiais que contaminassem os recursos hídricos, além de aumentar a proteção aos animais e reiterar o crime de corte de árvores de fruto<sup>13</sup>.

No período de 1605 a 1889 surgiram várias normas direta ou indiretamente voltadas ao meio ambiente, as quais respeitavam a legislação advinda do Reino e que foram se adaptando à realidade do Brasil-Colônia.

Em 1605, o Regimento do Pau-Brasil teria sido a primeira lei de proteção florestal quando exigiu a autorização real para o corte da árvore de mesmo nome e que era a maior riqueza do país naquela época<sup>14</sup>. Já em 1797, a Carta Régia foi o primeiro regramento a se preocupar com a defesa da fauna, das águas e do solo, e em 1808, com a vinda da corte portuguesa para o Brasil, foi criado o Instituto de Pesquisas Jardim Botânico do Rio de Janeiro, popularmente conhecido como Jardim Botânico.

De modo geral, pode-se afirmar que a legislação sobre a madeira foi, sem sombra de dúvidas, a mais importante que se pode destacar no Brasil-Colônia. Isso é em parte explicado devido ao fato de que a abundância de recursos florestais no Brasil tinha grande importância para os portugueses, em uma fase de expansão da navegação e intensa atividade de construção naval a demandar grandes quantidades de madeira. Dessa forma, as florestas brasileiras revestiam-se de importância estratégica, face à escassez desses recursos em Portugal.

O Código Civil de 1916 continha várias normas de colorido ecológico destinadas à proteção dos direitos privados na composição dos conflitos de vizinhança, o que parece ter inspirado uma série de normas especificamente ambientais nascidas nas décadas seguintes<sup>15</sup>, tais como, exemplificativamente, o Decreto 23.793/1934 que instituiu o Código Florestal, depois substituído pela Lei 4.771/65 e, mais recentemente, pela Lei 12.651/12; o Decreto 24.114/34 dispendo sobre o Regulamento de Defesa Sanitária Vegetal; o Decreto 24.643/34, conhecido como Código de Águas e o Decreto-Lei 794/38 chamado de Código de Pesca, posteriormente substituído pelo Decreto 221/67.

---

<sup>13</sup> MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente: Doutrina – Prática – Jurisprudência – Glossário**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 135.

<sup>14</sup> SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Manual de Direito Ambiental**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 88.

<sup>15</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 10 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007, p. 52.

Avançando mais duas décadas na história, tem-se outro marco no que concerne ao histórico normativo ambiental brasileiro, qual seja, o Estatuto da Terra, Lei 4.504, de 30 de novembro de 1964, instrumento legal que, até aquele momento, foi o que mais profundamente avançou na tutela do meio ambiente, vindo a ser superado nesse quesito apenas pela Lei 6.938, promulgada mais de quinze anos depois, em 1981<sup>16</sup>.

O parágrafo 12, do art. 22, do Estatuto da Terra, inseriu como elemento conceituador da função social da propriedade rural, dentre outros, a necessidade de se assegurar a conservação dos recursos naturais e com essa finalidade determinou, no art. 18, que a desapropriação por interesse social deveria ter como fim, entre outras situações, efetuar obras de renovação, melhoria e valorização dos recursos naturais e facultar a criação de áreas de proteção à fauna, flora ou a outros recursos naturais, a fim de preservá-los de atividades predatórias, constituindo áreas prioritárias para essa expropriação.

O grande marco infraconstitucional do Direito Ambiental no Brasil foi, incontestavelmente, a Lei 6.938/1981 que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, ainda vigente, substituindo a antiga legislação antes setorizada<sup>17</sup>. Esse diploma legal instituiu o Sistema Nacional de Meio Ambiente (SISNAMA), visando harmonizar o desenvolvimento socioeconômico e o meio ambiente, mediante a adoção de condições para o desenvolvimento sustentável, ou seja, explorando os recursos naturais conscientemente, de acordo com os interesses da segurança nacional, garantindo principalmente a proteção da dignidade da vida humana.

Por fim, a evolução das normas ambientais no Brasil atingiu seu auge em 1988, com a atual Constituição Federal, que dedicou ao meio ambiente um capítulo próprio, no qual inseriu uma ampla e moderna gama de disposições concernentes à proteção do meio ambiente, que será objeto de estudo pormenorizado mais adiante.

Apresentada a cronologia das disposições normativas ambientais, duas conclusões podem ser verificadas. A primeira é que as leis ambientais são esparsas e retalhadas, criadas em diferentes momentos e influenciadas por motivos os mais diversos. A segunda é que, em razão do fato de algumas dessas normas serem pretéritas à Constituição de 1988, muitas vezes elas denotam um conteúdo ambiental bastante tímido, típico da mentalidade da época em que foram criadas.

---

<sup>16</sup> SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Manual de Direito Ambiental**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 88.

<sup>17</sup> HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 268.

## 2.2 O DIREITO AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Diferentemente das Constituições anteriores, que deram um enfoque pouco sistemático à questão ambiental, dirigindo suas disposições, quando existiram, quase que somente para a infraestrutura da atividade econômica, a Constituição Federal de 1988 encampou a ideia de que a proteção do meio ambiente deve ser efetivada de forma que se possa assegurar uma adequada fruição dos recursos ambientais e um nível elevado de qualidade de vida às populações<sup>18</sup>.

Nessa esteira, pode-se depreender que, nos termos da ordem jurídica constitucional vigente, aplicando-se uma interpretação sistemática e teleológica de suas disposições, a fruição de um ambiente saudável e ecologicamente equilibrado constitui um verdadeiro direito fundamental<sup>19</sup>, enquadrado, mais precisamente, na classe dos direitos de solidariedade ou fraternidade (terceira geração). E, com base nessa premissa, tem-se um vasto campo para a construção de um sistema de garantias da qualidade de vida dos cidadãos e de desenvolvimento econômico que se faça com respeito ao meio ambiente.

Confirmando o entendimento supra, a doutrina é uníssona em afirmar que o sistema da tutela do meio ambiente insculpido na atual Constituição é considerado como sendo um dos mais abrangentes e atuais do mundo, fato que levou a Carta de 1988 a ser conhecida como “constituição verde” entre os estudiosos do direito ambiental<sup>20</sup>.

Sobre o tema, Simone Martins Sebastião afirma que o tratamento conferido ao meio ambiente na Carta Federativa de 1988 confere uma nova postura, uma nova ética, através da qual a fria avaliação econômica dos recursos ambientais perde sua primazia exclusivista e individualista, uma vez que precisa ser, sempre, contrabalançada com a saúde dos cidadãos, as expectativas das futuras gerações, a manutenção das funções ecológicas e os efeitos a longo prazo da exploração. Aduz ainda a doutrinadora, que muitos países já ambientalizaram suas constituições, sendo que a brasileira, em matéria de meio ambiente, situa-se em posição pioneira, dotada que está de um dos sistemas mais abrangentes e atuais do mundo<sup>21</sup>.

---

<sup>18</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 10. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007, p. 56.

<sup>19</sup> Ratificando essa conclusão, têm-se as disposições do inciso LXXIII, artigo 5º, da CF/88, que trata dos direitos e garantias fundamentais e prevê a ação popular ambiental.

<sup>20</sup> MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente: A Gestão Ambiental em Foco**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 152.

<sup>21</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental – Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 178.

A dimensão conferida ao tema no atual texto constitucional é de tal vulto, que o legislador não se contentou em resumir os dispositivos sobre meio ambiente apenas no capítulo VI, do Título VIII, e inseriu um grande número de regramentos ao longo do texto da Lei Maior, englobando diversos títulos e capítulos versando sobre a tutela do meio ambiente, definindo, dessa forma, o caráter multidisciplinar da matéria<sup>22</sup>.

Assim, há, na Constituição Federal de 1988, além da gama de dispositivos ambientais aos quais já aludimos, um capítulo dedicado exclusivamente à questão ambiental, qual seja o Capítulo VI, do Título VIII (Da ordem social), tratado por inteiro nos parágrafos e incisos do art. 225. O *caput* desse dispositivo prescreve que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito de todos e elege não só o poder público, mas também a coletividade, como sujeitos ativos na defesa e preservação desse bem jurídico, com vistas a que não apenas a presente geração, mas também as vindouras, possam desfrutá-lo adequadamente.

Interpretando o alcance do preceito constitucional supramencionado, Garcia Vitta<sup>23</sup> entende que toda atividade humana, todos os atos dos poderes públicos, assim como dos particulares, as normas jurídicas, incluídas aquelas assentadas na própria Constituição Federal, estão vinculados a utilizarem os seus preceitos quando de sua interpretação e aplicação. Devem, assim, numa última análise, observar a conformação à orientação ambiental ali encartada.

O mencionado entendimento encontra amparo no fato de que as disposições do art. 225 constituem, sem embargo de sua natureza de direito fundamental, também um princípio e, como todo princípio, possui o condão de vincular todas as regras contidas na própria Constituição, todas as leis e atos administrativos que lhe devem conformação e que deverão ser interpretados segundo seus preceitos.

Nesse diapasão, é possível verificar que o legislador constituinte, quando incluiu o norte ambiental na Constituição Federal de 1988, ampliou significativamente a tutela sobre os recursos ambientais, utilizando-se, para tanto, de previsões de posturas e condutas de caráter tanto preventivo, quanto reparatório, sempre objetivando a defesa do direito fundamental ao ambiente ecologicamente equilibrado harmonizado com os anseios de desenvolvimento da sociedade.

---

<sup>22</sup> CF/88 art. 5º, LXXIII; art. 20, II a XI e §1º; art. 21, IX, XII, b e f, XV, XIX, XX, XXIII, a, b, c e d, e XXV; art. 22, IV, X, XII, XVIII e XXVI; art. 23 II, III, IV, VI, VII, IX e XI; art. 24, I, VI, VII, VIII e XII; art. 26, I, II e III; art. 30, VIII e IX; art. 43, §§ 2º, IV, e 3º; art. 49, XIV; art. 91, § 1º, III; art. 129, III e §1º; art. 170, III e VI; art. 174, § 3º; art. 176, §§ 1º e 4º; art. 177, I, V e § 3º; art. 182, §§ 1º a 4º, I, II e III; art. 186, II; art. 187, § 1º; art. 200, VII e VIII; art. 216, I a V e §§ 1º a 5º; art. 220, §§ 3º, II, e 4º; e art. 231, §§ 1º e 3º.

<sup>23</sup> VITTA, Heraldo Garcia. **O Meio Ambiente e a Ação Popular**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 4.

Ao analisar o que preceitua o artigo 225, constata-se que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado passou a ser um direito constitucional fundamental e, como é inerente a todos os direitos fundamentais, este é também classificado como um direito indisponível<sup>24</sup>. Sobre esse aspecto, é possível também confirmar sua natureza de direito indisponível a partir da leitura do próprio *caput*, na parte em que prescreve que a preservação do meio ambiente deve ser efetivada não somente no interesse da presente geração, como também das gerações futuras. Essa última ideia constitui o cerne do que se entende por desenvolvimento sustentável, princípio que será abordado em tópico próprio.

Dessa forma, lastreado no que até agora foi dissertado, pode-se concluir que o art. 225 alberga em seus preceitos, sem embargo do que possa ser extraído de outras leituras, três aspectos principais acerca do meio ambiente, quais sejam: define o meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental dos cidadãos; condiciona o bem estar e a qualidade de vida da coletividade à preservação do meio ambiente e impõe a solidariedade intergeracional do direito em comento.

Merece menção, ainda, a lição de Edis Milare<sup>25</sup> quando, ao dissertar que a proteção do meio ambiente foi inserida na Constituição de forma autônoma e direta, observou que as normas constitucionais não representam apenas um programa ou ideário de um determinado momento histórico, mas são dotadas de eficácia e passíveis de aplicação imediata.

Conforme visto, o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um importante passo em direção à construção de uma sociedade democrática, participativa e socialmente solidária. Objetivando dar efetividade ao exercício desse direito, o legislador constituinte inseriu no corpo da Carta Republicana diversos direitos públicos de caráter subjetivo, todos passíveis de serem exercidos pelos cidadãos, entre eles o de exigir do Estado, bem como dos particulares, providências no sentido de guarnecer o direito ao meio ambiente sadio.

Assim é que, diferentemente da constituição alemã, que exige apenas do poder público o dever de preservar o meio ambiente, bem como da constituição espanhola que atribui esse mister apenas aos cidadãos daquele país, a constituição brasileira determinou que é incumbência das duas partes proteger o meio ambiente. Verifica-se essa obrigação solidária

---

<sup>24</sup> MILARÉ, Edis, op. cit., p. 157.

<sup>25</sup> MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente: Doutrina, Prática, Jurisprudência, Glossário**. 5. ed. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2007, p. 142.

quando o legislador constituinte, ainda no artigo 225, dispôs que “impõe-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo”.

De fato, as disposições constitucionais sobre o meio ambiente possibilitam aos respectivos jurisdicionados não apenas o gozo de situações jurídicas de vantagem<sup>26</sup> em face de agentes públicos e privados, como também o necessário cumprimento de deveres em matéria ambiental. Nesses aspectos, as instituições estatais e a sociedade civil (coletividade) sujeitam-se a normas de conduta que visam à proteção e preservação ecológicas.

Os efeitos diretos dessa previsão constitucional em relação à coletividade é que ela não é mais apenas mero sujeito passivo do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, tendo sido alçada à condição de agente ativo da concretização desse direito, visto também ter-lhe sido conferida a titularidade do dever de “defendê-lo e preservá-lo”, tendo a própria Constituição criado mecanismos de participação destinados à defesa do meio ambiente diretamente pelos cidadãos, como, *e. g.*, a ação popular<sup>27</sup>.

No tocante ao papel do poder público na tutela do meio ambiente, surge para ele um dever constitucional, geral e positivo, significando uma verdadeira obrigação de fazer. Tem-se que o agir do Estado quanto à matéria deixa de ser uma mera faculdade, passando a ser um dever imposto, significando que a ação positiva de defesa e preservação não mais obedece aos critérios de conveniência e oportunidade, transformando-se de ação discricionária em ação vinculada por parte do ente político.

Sobre o tema em apreço, Cristiane Derani<sup>28</sup> entende que o dever de proteção e preservação do meio ambiente resulta para o poder público na obrigação de se incluir em suas atividades ações positivas com esse desiderato, não apenas visando resultados imediatos, mas também vinculando suas ações às gerações futuras, o que, por conseguinte, implica verdadeiro exercício de planejamento de suas atividades.

Milaré<sup>29</sup>, ao tratar sobre o tema, observa que, com o advento da Constituição Federal de 1988, a relação do Poder Público com a proteção ambiental não é mais uma mera faculdade, mas sim um verdadeiro dever. A atuação estatal de ação positiva consistente na defesa e preservação passou de um estágio de discricionariedade, para um outro, de

---

<sup>26</sup> O direito ao ambiente é juridicamente tutelável mediante a ação popular e a ação civil pública (CF/88, Artigo 5º, LXXIII e 129, III).

<sup>27</sup> CF/88, art. 5º, LXXIII: “(...) qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular, que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente, e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência.”

<sup>28</sup> DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2007, p. 263.

<sup>29</sup> MILARÉ, Edis, *op. cit.*, p. 151.

verdadeira vinculação. O ente político não está mais no campo da conveniência e oportunidade, tendo ingressado num campo estritamente delimitado, qual seja, o da imposição, onde o único comportamento cabível é o de defender e proteger o meio ambiente.

Dessa forma, não é mais possível para a Administração Pública alegar, como escusa, que proteger e preservar o meio ambiente não está entre suas prioridades. Isso é explicado com base no fato de que a partir da Carta de 1988 o Estado não age mais simplesmente porque assim deseja, mas porque o legislador constituinte assim impôs.

Aqui, anote-se que a solidariedade coletiva mencionada alhures também constitui fundamento da atuação do poder público e da coletividade no sentido de velar pela proteção e restauração do meio ambiente, o que pode e deve ser promovido mediante os meios processuais disponíveis à população, bem como através da intervenção estatal em suas diversas facetas.

### 2.3 ORDEM ECONÔMICA E MEIO AMBIENTE

As disposições constitucionais sobre a ordem econômica na Constituição Federal estão elencadas no título VII, capítulo VI, iniciando-se na dicção do artigo 170, do qual é possível extrair a conclusão de que a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa constituem preceitos essenciais que serão tidos como norte para o regramento da atividade econômica nacional.

O artigo supramencionado também prevê uma série de princípios orientadores da ordem econômica, os quais, como de outra forma não poderia ser, representam valores e ideais albergados por todo o corpo da Constituição, constituindo verdadeiros pilares sobre os quais devem estar assentados os preceitos normativos que venham a ser criados com o intuito de normatizar as atividades econômicas no país. São eles: a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

Quanto ao conceito do que seja ordem econômica, Eros Roberto Grau<sup>30</sup> oferece uma definição baseada em dois aspectos: o do mundo do dever-ser e o do mundo do ser. Para ele, a ordem econômica pode ser entendida como a parcela da ordem jurídica voltada à

---

<sup>30</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 72.

normatização da própria ordem econômica, no que se enquadraria no mundo do dever-ser, já a ordem econômica tomada sob o aspecto do conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica constituiria o mundo do ser.

Outras conceituações amplamente consagradas são as ofertadas por André Ramos Tavares<sup>31</sup>, para quem a ordem econômica é a expressão de um arranjo econômico, dentro de um específico sistema econômico, preordenado juridicamente, e por Vital Moreira<sup>32</sup> que entende a ordem econômica como um conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, ao estabelecer os elementos definidores de um determinado sistema econômico, definem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia constituindo, em função disso, uma determinada ordem econômica.

As definições acima elencadas tornam possível concluir pela existência do que a doutrina costuma chamar de Constituição Econômica, sendo ela caracterizada como os princípios e regras essenciais que constituem a ordem econômica. Em outros termos, seria o elenco de preceitos e institutos jurídicos aptos a estabelecer uma determinada forma de organização e funcionamento da economia, garantindo, instaurando e realizando uma ordem econômica concreta. Resta claro, portanto, ao analisarmos a ideia de Constituição Econômica, que esse conceito conjuga da mesma acepção que o conceito de ordem econômica à luz do aspecto do dever-ser.

A noção suprarreferida é causa de uma celeuma entre aqueles que se debruçam sobre o estudo da ordem econômica na Carta Federativa, em virtude do surgimento de uma tendência a se defender a existência de uma Constituição autônoma inserta na Constituição Federal. Aqueles que militam a favor dessa ideia alegam que há um sistema jurídico completo, autossuficiente e, portanto, autônomo, direcionado à ordem econômica, o que justificaria a interpretação isolada de suas disposições, não havendo necessidade de se buscar nos outros capítulos da Lei Maior qualquer tipo de orientação.

Quanto a essa controvérsia, defende-se, neste trabalho, o posicionamento de Celso Ribeiro Bastos<sup>33</sup>, para quem a ordem econômica deve ser interpretada de forma sistêmica, de modo que a existência de normas específicas sobre a economia não autoriza que se conclua pela configuração de uma Constituição econômica autônoma. O aludido autor até admite o uso da expressão Constituição econômica, mas apenas com o significado de sistema ou

---

<sup>31</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2. ed. São Paulo: Método, 2006, p. 81.

<sup>32</sup> MOREIRA, Vital apud GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 72.

<sup>33</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 269-270.

conjunto de normas jurídicas unificadas pelo fato de se referirem à ordem econômica sem, contudo, qualquer conotação de autonomia, visto que só adquire sentido quando conjugada numa perspectiva ampla da Constituição, mormente na sua compatibilização com os objetivos do Estado democrático de direito brasileiro, previstos nos artigos 1º e 3º da Lei Maior.

É nesse diapasão, de uma interpretação sistêmica, que ao se analisar o conteúdo do art. 170 e outras disposições sobre a ordem econômica espreiadas no corpo da Constituição, resta claro que sua estrutura é dirigista, voltada para a manutenção de um modelo econômico capitalista vinculado à observância de valores e princípios ligados à justiça e ao combate das desigualdades sociais e regionais, observando-se, também, os princípios encartados no referido artigo, conforme mencionado anteriormente. Mister aqui observar que as normas que constituem a ordem econômica não são apenas aquelas incrustadas no corpo da Lei Maior, tendo em vista que há farta legislação infraconstitucional tratando da matéria.

Noções essenciais para o correto entendimento do papel do Estado na condução da ordem econômica e de como essa ingerência estatal pode ser aplicada na consecução de políticas governamentais direcionadas a interesses diversos daqueles puramente voltados à economia são as que dizem respeito ao significado dos termos intervenção e atuação estatal. O vocábulo ‘intervenção’ está relacionado à atuação do Estado em área de titularidade do setor privado. Já o termo ‘atuação’ significa tanto a ação do Estado em sua própria área de titularidade quanto na área de titularidade do setor privado. Em outras palavras, o termo intervenção significa atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito, enquanto a expressão ‘atuação estatal’ significa ação do Estado no campo da atividade econômica em sentido amplo<sup>34</sup>.

Aprofundando o significado da atuação estatal na ordem econômica por intervenção, Eros Grau define três modalidades, quais sejam: intervenção por absorção ou participação, intervenção por direção e intervenção por indução. Anote-se, preliminarmente que, no caso da intervenção por absorção ou participação, o Estado intervém *no* domínio econômico, isto é, atua como agente econômico, no campo da atividade econômica em sentido estrito, ao passo em que nas outras duas situações ele atua *sobre* o domínio econômico, atuando como regulador da atividade econômica em sentido estrito.

Na modalidade de intervenção a título de absorção ou participação, o Estado assume diretamente o controle dos meios de produção, caracterizando-se a absorção quando há o controle integral, resultando em típico regime de monopólio. Já a participação dá-se quando o

---

<sup>34</sup> GRAU, Eros Roberto, op. cit., p. 93-94.

Estado passa a controlar apenas parte dos meios de produção, de forma a atuar em regime de competição com o setor privado.

Quanto à modalidade de intervenção por direção, tem-se que o Estado cria mecanismos e normas de comportamento compulsórios destinados aos agentes econômicos, de modo que não há margem de manobra para eles, não havendo outra opção a não ser enquadrar-se às imposições governamentais.

No que concerne à intervenção por indução, o Estado, agindo em conformidade com as normas que regem o funcionamento da economia, utiliza-se de mecanismos não cogentes, porém de grande apelo econômico para fazer com que, espontaneamente, os agentes econômicos passem a desenvolver um padrão almejado de comportamento.

Conforme já mencionado anteriormente, o art. 170 da Constituição Federal estabelece que a ordem econômica deverá obedecer a uma série de princípios que estão elencados nos incisos I a IX. Entre os aludidos princípios encontra-se o da defesa do meio ambiente, que possui relação direta com a pesquisa aqui realizada e autoriza a conclusão de que a ordem econômica deve ter como um dos seus fundamentos a conciliação entre a preservação ambiental e a promoção do desenvolvimento econômico.

Nesse diapasão, ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal (STF) possui entendimento consolidado no sentido de que a atividade econômica está subordinada ao princípio encartado no art. 170, que, conforme visto, privilegia a defesa do meio ambiente. Vejamos:

A ATIVIDADE ECONÔMICA NÃO PODE SER EXERCIDA EM DESARMONIA COM OS PRINCÍPIOS DESTINADOS A TORNAR EFETIVA A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE. - A incolumidade do meio ambiente não pode ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica, ainda mais se se tiver presente que a atividade econômica, considerada a disciplina constitucional que a rege, está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a "defesa do meio ambiente" (CF, art. 170, VI), que traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial (espaço urbano) e de meio ambiente laboral. Doutrina. Os instrumentos jurídicos de caráter legal e de natureza constitucional objetivam viabilizar a tutela efetiva do meio ambiente, para que não se alterem as propriedades e os atributos que lhe são inerentes, o que provocaria inaceitável comprometimento da saúde, segurança, cultura, trabalho e bem-estar da população, além de causar graves danos ecológicos ao patrimônio ambiental, considerado este em seu aspecto físico ou natural. (STF, ADI 3540 MC/DF, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ 03/02/2006).

O impacto sobre o meio ambiente causado pelo modelo capitalista que caracteriza a ordem econômica nacional, ao qual já aludimos anteriormente, deve ser equalizado com a busca do desenvolvimento sustentável, numa relação de freios e contrapesos que não permita a prevalência de um objetivo sobre o outro, considerando que se o meio ambiente ecologicamente equilibrado é interesse do Estado e da população, o desenvolvimento econômico também o é.

O reflexo da inclusão da defesa do meio ambiente no rol dos princípios previstos no art. 170 é plenamente perceptível quando o Estado, através de políticas públicas voltadas para a causa ambiental, interfere no setor privado buscando estimular os agentes econômicos a adotarem comportamentos benéficos ao meio ambiente.

Dissertando a respeito da compatibilidade entre os processos econômicos e as normas de proteção ambiental, Cristiane Derani<sup>35</sup> afirma que as normas ambientais têm por escopo buscar uma justa medida na relação do homem com a natureza e, nesse sentido, a aceitação de que a qualidade de vida é objetivo tanto do processo econômico quanto da política ambiental, resulta na superação do entendimento de que as normas de proteção do meio ambiente estariam em posição de subserviência em relação aos processos econômicos e tecnológicos.

Embora ainda não tenha alcançado um nível ótimo de abrangência, é fato inconteste que a preocupação com o fator ambiental tem crescido ao redor do mundo, criando o que se pode chamar de consciência ecológica na população o que, de certa forma, tem pressionado os agentes econômicos a se adequarem a essa realidade, sob pena de verem seus produtos e serviços perderem mercado para aqueles que sejam ambientalmente corretos.

Retomando a dicção do art. 170, onde está previsto que a ordem econômica tem como objetivo assegurar a todos existência digna com base nos ditames da justiça social, é até mesmo uma conclusão lógica a de que não é possível admitir-se processos produtivos que degradem o meio ambiente, quando se sabe que essa degradação influi diretamente na qualidade de vida dos cidadãos e que não há existência digna quando se vive em um meio ambiente afetado por poluição.

Considerando o estudo até aqui apresentado, é possível concluir que existe uma relação direta entre a tutela constitucional do meio ambiente, encartada no art. 225 e outros dispositivos da Constituição Federal de 1988, e as disposições do seu art. 170, que trata dos princípios gerais da ordem econômica, mormente no que se refere aos seus fundamentos, objetivos e princípios.

---

<sup>35</sup> DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2007, p. 78.

Essa conclusão é facilmente explicada pela consideração do fator natureza que está vinculado ao regramento constitucional da ordem econômica. É certo que o meio ambiente, do ponto de vista dos processos econômicos, presta-se a fornecer condições essenciais, por meio dos recursos ambientais, para que ocorra o crescimento da atividade econômica. Nesse contexto, o homem utiliza-se dos recursos existentes na natureza com o objetivo salutar de promover o desenvolvimento da economia, ora utilizando-a como fonte de matéria prima, ora como receptora de materiais danosos oriundos dos processos produtivos.

Assim, resta evidente que a busca do desenvolvimento econômico gera reflexos negativos sobre o meio ambiente (externalidades negativas) e que a preservação dos bens ambientais é condição para a continuidade da própria atividade econômica e à qualidade de vida dos cidadãos, o que denota a importância de a defesa do meio ambiente ter sido homenageada pelo legislador constituinte, uma vez que, como visto, ela não pode estar desassociada da política econômica.

Conceito essencial para a correta compreensão da relação entre meio ambiente e economia, as chamadas externalidades negativas podem ser entendidas como o repasse à sociedade dos custos resultantes das atividades econômicas, como, exemplificativamente, o despejo, no meio ambiente, de resíduos sem o devido tratamento ou, noutra acepção, o tratamento médico hospitalar prestado à população que tem sua saúde deteriorada em função dos efeitos maléficos da poluição resultante dos processos produtivos.

Dessa forma, pode-se afirmar que sempre que um determinado agente econômico, no desempenho ordinário de suas atividades, apropria-se dos benefícios econômicos por elas gerados, sem, contudo, arcar com os custos da correção dos malefícios que essas atividades causaram à sociedade, fazendo com que, indiretamente, terceiros arquem com esses encargos, estará ele gerando uma externalidade negativa.

Já as externalidades positivas podem ser definidas como os benefícios sociais diretamente resultantes do crescimento da atividade econômica, tais como a melhoria da infraestrutura urbana e a criação de empregos.

Fábio Nusdeo<sup>36</sup> chama a atenção para o fato de que as externalidades negativas existem exclusivamente no campo da atuação lícita dos agentes econômicos, realizadas, segundo suas palavras, dentro das regras do jogo do mercado. Isso porque as atividades

---

<sup>36</sup> NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 156.

ilícitas, muito embora também possam gerar externalidades negativas, são, via de regra, sancionadas e suportadas pelo próprio agente infrator.

A constatação de que o uso dos recursos ambientais pode gerar externalidades negativas constitui um dos fundamentos da ideia de que o Estado deve intervir para corrigir essas distorções, seja mediante o uso dos tributos com orientação ambiental, ou mesmo através de outros instrumentos econômicos disponíveis, visando à garantia do bem estar social e à concretização dos princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana e do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Cláudia Alexandra Dias Soares, em estudo sobre as finalidades da tributação ambiental, explica que os tributos ambientais podem exercer uma finalidade redistributiva ou uma finalidade extrafiscal, de incentivo. Ambas as modalidades permitem realizar a internalização, pelo poluidor, das externalidades negativas e têm um efeito estimulante, ainda que em grau diverso. Mas enquanto os primeiros, mais frequentes, visam recolher fundos a aplicar na despesa pública de natureza ambiental, operando, simultaneamente, uma redistribuição dos custos associados à defesa do equilíbrio ecológico por todos os sujeitos, em conformidade com a quota-parte de responsabilidade de cada um nas despesas das medidas coletivas, já que, apesar de todos serem poluidores, uns são mais do que outros; os segundos pretendem, em primeiro lugar, incitar o poluidor a tomar por si próprio, pelo menor custo, as medidas necessárias para reduzir a poluição, escolhendo vias alternativas de atuação, ainda que o faça sem deixar de colher receitas, isto é, redistribuindo os custos da poluição<sup>37</sup>.

Uma das razões para que os agentes econômicos e os usuários/consumidores não internalizem nas suas decisões esses custos externos são as dificuldades técnicas e institucionais de se definir ou assegurar direitos de propriedade sobre os recursos ambientais, o que faz com que os preços de mercado ou os custos de uso desses recursos não reflitam seu verdadeiro valor econômico ou social. Daí surge a necessidade de se alterar o preço de utilização dos recursos ambientais para que englobem o custo da correção das externalidades, afetando, assim, a intensidade de sua utilização e, conseqüentemente, diminuindo o dano ambiental relacionado.

---

<sup>37</sup> SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico:** contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente. Boletim da Faculdade de Direito. Universidade de Coimbra, *Stvdia Ivridica*, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 290-292.

Quem enfrenta esse problema é Ronaldo Seroa da Mota<sup>38</sup> quando, analisando a doutrina do economista Arthur C. Pigou, afirma que as políticas ambientais deveriam criar instrumentos que impusessem um sobrepreço ao uso do recurso que, idealmente, deve corresponder exatamente ao valor da externalidade causada. O autor se reporta também à noção de preço social do recurso ambiental, que corresponderia à soma dos custos externos com o preço de mercado. O preço social seria, então, imposto a cada usuário individualmente, o que, em última análise, resultaria na otimização social do uso do recurso ambiental em questão.

Feitas as devidas considerações conceituais acerca das externalidades positivas e negativas, o ponto a que se objetiva chegar é que estas (as negativas) constituem mais um fundamento para a intervenção do Estado na economia com o objetivo de preservar o meio ambiente. Essa intervenção, conforme restará demonstrado mais adiante, pode se dar de várias formas, seja direta ou indiretamente, constituindo a tributação um relevante instrumento para sua concretização.

#### 2.4 AS FORMAS DE ATUAÇÃO ESTATAL NA PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

A atual ordem econômica compreende não apenas, fundamentalmente, normas de ordem pública, mas também, e em vultosa profusão, normas que instrumentam a intervenção do Estado na economia, tais como as normas de intervenção. Nesse diapasão, é também possível afirmar que a ordem econômica presta-se a instrumentalizar a implementação de políticas públicas, inclusive a política ambiental, fazendo uso, para tanto, das facetas possíveis que as normas de intervenção podem assumir, as quais já foram abordadas anteriormente.

Uma dessas facetas, objeto de estudo deste trabalho, é a atuação do Estado para promoção do desenvolvimento sustentável por meio dos mecanismos de direção e de indução.

Os mecanismos de direção utilizados pelo poder estatal possuem natureza de normas cogentes, impositivas, podendo manifestar-se através de permissões ou imposições. Segundo Eros Roberto Grau<sup>39</sup>, as normas de intervenção por direção ditam comportamentos que devem necessariamente ser cumpridos pelos agentes econômicos. Tais normas podem, exemplificativamente, estabelecer instrumentos de comando ou de controle de emissões,

---

<sup>38</sup> MOTTA, Ronaldo Seroa da. **Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária Brasileira**. IPEA. Rio de Janeiro, 2000. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4305](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4305)>. Acesso em: 06 fev. 2014.

<sup>39</sup> GRAU, Eros Roberto, op. cit., p. 149.

limitar o uso de recursos ambientais, determinar a fiscalização e aplicação de penalidades aos infratores, bem como obrigar o poluidor a reparar o dano causado<sup>40</sup>.

A previsão constitucional para utilização do mecanismo de direção na proteção do meio ambiente está presente nas disposições do parágrafo terceiro, do art. 225, que prevê a responsabilidade penal, administrativa e civil das pessoas físicas e jurídicas que praticarem atividades lesivas ao meio ambiente.

Apesar de largamente utilizadas na execução da política ambiental nacional, as normas de intervenção por direção não têm demonstrado ser um mecanismo eficiente, uma vez que a experiência tem comprovado o agravamento da degradação do meio ambiente mesmo com a aplicação intensiva desse recurso por parte do poder público. É nesse contexto, de busca de soluções que resultem no recrudescimento das ações que vão de encontro ao desenvolvimento sustentável, que se abre espaço para as normas de intervenção por indução.

Os mecanismos de indução, por sua vez, são utilizados para direcionar o comportamento dos agentes econômicos de modo a que se obtenham benefícios para o meio ambiente. Essas normas não são cogentes, não impõem, não ditam comportamentos tais como as normas de direção, porém, são elaboradas e aplicadas de uma forma que deixam aqueles contribuintes que a elas não manifestam adesão, em posição visivelmente desvantajosa nas suas áreas de atividade. Assim, tal mecanismo termina por ser ainda mais determinante dos comportamentos dos agentes econômicos do que as normas de direção.

De acordo com Eros Grau<sup>41</sup>, o mecanismo de intervenção por indução constitui-se de normas meramente dispositivas, que não possuem o condão de suprir a vontade dos agentes econômicos aos quais se destina, mas sim de convidá-los a uma opção econômica voltada ao interesse coletivo e social, em detrimento de interesses individuais.

Ao intervir sobre a atividade econômica por meio das normas de indução, o Estado seduz os agentes econômicos a adotarem determinados comportamentos que são essenciais aos interesses do ente público e, via de regra, da coletividade, em troca de incentivos de toda espécie.

A utilização dos mecanismos de indução para defesa do meio ambiente encontra-se plenamente autorizada no âmbito da Constituição Federal de 1988, ao se conjugar as disposições do art. 170, VI, que estabelece a defesa do meio ambiente como princípio da

---

<sup>40</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2007, p. 97-98.

<sup>41</sup> GRAU, Eros Roberto, op. cit., p. 150-151.

ordem econômica, com as do art. 174, que elege o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica no país.

A redação do supramencionado inciso VI, do art. 170, foi delimitada pela Emenda Constitucional nº 42, de 29 de dezembro de 2003, e adicionou ao inciso ora abordado que o princípio da defesa do meio ambiente direcionado à ordem econômica seria concretizado, inclusive, por meio de tratamento diferenciado aos agentes econômicos em função do maior ou menor impacto ambiental de seus produtos e/ou serviços, bem como de seus processos de elaboração e prestação.

Quando o dispositivo constitucional em apreço utiliza a expressão “tratamento diferenciado”, está, em última análise, autorizando a intervenção do Estado na economia de modo a onerar aquelas atividades que degradam o meio ambiente, ou, em outros termos, que geram externalidades negativas ambientais. No mesmo sentido, se o Estado está autorizado a onerar atividades poluidoras, consequentemente, também se encontra autorizado a premiar aquelas atividades que não poluam ou que sejam até mesmo benéficas ao meio ambiente, constituindo essa interferência um poderoso mecanismo de orientação dos agentes econômicos em direção à adoção de práticas condizentes com a política ambiental.

Não obstante a existência de autorização constitucional para uso tanto dos mecanismos de direção, quanto dos de indução, nos termos até esse ponto delineados, notadamente os primeiros ainda são muito mais utilizados. Todavia, está claro que, no caso do Brasil, país no qual há a plena possibilidade de atuação estatal na economia por meio dos expedientes da regulação e da intervenção, o sistema tributário utilizado principalmente em sua nuance extrafiscal, de indução de comportamentos, é um poderoso mecanismo de execução da política ambiental, principalmente quando se constata que os tradicionais instrumentos jurídicos baseados no comando e controle (intervenção por direção) não têm sido efetivos para induzir comportamentos condizentes com o princípio do desenvolvimento sustentável.

Além disso, ressalte-se que essa modalidade de atuação do Estado, utilizando-se do expediente da indução de comportamentos por meio da tributação, apresenta pontuais vantagens em relação aos mecanismos de direção. Dentre elas, pode-se mencionar o seu aspecto preventivo, constituindo-se em alternativa às políticas repressivas de comando e controle, que, em regra, exige um dano ocorrido, que, na maioria das vezes, é de difícil reparação, quando não impossível e o caráter não sancionador dessa espécie de intervenção, o que contribui em muito para uma ampla adesão dos destinatários ao preceito normativo.

Entende-se, nessa pesquisa, que a intervenção estatal por direção, com base sancionatória, não é suficiente como mecanismo de proteção ao meio ambiente, tornando-se necessária a utilização conjunta da intervenção por direção e por indução, esta última como nuança da tributação ambiental em seu aspecto extrafiscal, com vistas a produzir mudanças efetivas no comportamento dos agentes econômicos poluidores.

Essa proposta coaduna-se perfeitamente com as disposições econômicas, tributárias e ambientais da Constituição Federal de 1988 e com a Agenda 21<sup>42</sup>, que estabeleceu um plano de ação para atingir o desenvolvimento sustentável neste novo século, destacando que os Estados devem explorar novas maneiras de gerar recursos financeiros públicos e privados, dentre eles o uso de incentivos e mecanismos econômicos e fiscais.

## 2.5 RIO-92 E AS DIRETRIZES PARA UM MODELO DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A Cúpula da Terra, ou RIO-92, foi uma conferência da Organização das Nações Unidas que reuniu um número sem precedentes de representantes de Estado, da sociedade civil e do setor econômico, e ficou conhecida como a maior reunião do gênero já realizada. Participaram 176 governos, mais de 100 chefes de Estado, cerca de 10 mil delegados e 1.400 organizações não-governamentais. Para efeito de comparação, na Conferência de Estocolmo, apenas dois chefes de Estado estavam presentes.

A RIO-92 produziu sete grandes resultados: a Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento; a Agenda 21 – um plano de ação para o meio ambiente e o desenvolvimento no século XXI; duas grandes convenções internacionais – a Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC) e a Convenção sobre Diversidade Biológica (CDB); a Comissão de Desenvolvimento Sustentável (CDS); um acordo para negociar uma convenção mundial sobre a desertificação; e a declaração de Princípios para o Manejo Sustentável de Florestas<sup>43</sup>.

Durante a Conferência foi estabelecida a importância de cada país se comprometer a refletir, tanto a nível global como local, sobre a forma pela qual governos, empresas,

---

<sup>42</sup> A Agenda 21 é uma decisão consensual extraída de documento de quarenta capítulos, para o qual contribuíram governos e instituições da sociedade civil de 176 países, envolvidos, por dois anos, em um processo preparatório que culminou com a realização da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (CNUMAD), em 1992, no Rio de Janeiro, também conhecida por ECO-92 ou Rio-92. Dentre outros documentos importantes, a Agenda foi um dos principais resultados da Conferência. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/a-onu-em-acao/a-onu-e-o-meio-ambiente/>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

<sup>43</sup> MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente: a gestão ambiental em foco**. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 90.

organizações não-governamentais e todos os setores da sociedade podem cooperar no estudo de soluções para os problemas sócio-ambientais.

Ademais, ela constitui-se um importante instrumento de reconversão da sociedade industrial rumo a um novo paradigma, que exige a reinterpretação do conceito de progresso, contemplando maior harmonia e equilíbrio holístico entre o todo e as partes, promovendo a qualidade, e não apenas a quantidade do crescimento de modo a que o conceito de desenvolvimento sustentável seja traduzido em ações que efetivem essas ideias.

A relevância dessa conferência da ONU para o presente estudo reside no fato de que ela foi palco de discussões sobre diversos temas relacionados com a tributação ambiental. Naquela oportunidade, houve o aprofundamento das discussões sobre diversos conceitos aplicáveis à relação entre economia, tributação e meio ambiente, especialmente aqueles que visam à concretização do desenvolvimento sustentável e do conceito de poluidor-pagador.

Além disso, na ECO 92, a preocupação com a questão da implementação de uma política de tributação ambiental foi algo que permeou muitos debates que lá se sucederam, culminando, quando do término dos trabalhos, com uma declaração que estabeleceu diversas diretrizes que um eficiente modelo de tributação ambiental deve seguir<sup>44</sup>. Dentre esses direcionamentos, pode-se mencionar a necessidade de a imposição tributária conduzir a resultados positivos do ponto de vista ambiental, seja através da instituição de tributo assim orientado ou imprimindo-se a tributo já existente este caráter; o tributo deve possuir baixo impacto econômico, embora promova a geração de recursos ambientais e/ou a orientação do comportamento do contribuinte para a adoção de uma conduta ecologicamente correta; a exigência do tributo não deve onerar a máquina administrativa, sob pena de se criar maiores dificuldades na sua fiscalização ao invés da captação de recursos; os tributos não podem repercutir negativamente sobre a economia, prejudicando a livre iniciativa e a livre concorrência, tanto no âmbito nacional, quanto internacional.

Observando-se as diretrizes supraelencadas, constata-se que elas constituem preceitos basilares a serem observados tanto pelo legislador, quanto pela Administração Pública quando estiverem utilizando a tributação como instrumento concretizador da política ambiental. Além disso, outra conclusão extraída dessas disposições é a de que, obedecendo-se esses preceitos, é perfeitamente possível utilizar-se dos instrumentos tributários para intervir na economia

---

<sup>44</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos Sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, 315-316.

com fins de proteção do meio ambiente, sem que isso resulte em efeitos nocivos à ordem econômica ou desrespeito aos princípios jurídicos a ela atinentes.

## 2.6 OS PRINCÍPIOS AMBIENTAIS QUE LEGITIMAM A TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA

Considerado um dos temas mais relevantes na discussão da tutela do meio ambiente, o princípio do desenvolvimento sustentável, também chamado de princípio da solidariedade, está diretamente relacionado ao tema deste trabalho, uma vez que, ao tratar-se de tributação ambiental, a sua aplicação condiz tanto com a proteção ao meio ambiente, quanto com o desenvolvimento econômico. Em relação ao desenvolvimento econômico, afigura-se consideravelmente claro que sua compatibilização, no que concerne à proteção do meio ambiente, é complexa, principalmente quando se visualiza o passado e constata-se que os modelos de produção vigentes possuem raízes fincadas historicamente no puro extrativismo dos bens naturais, que são, em sua ampla maioria, recursos não renováveis.

O cerne do princípio da solidariedade está contido na ideia de que o homem possui a obrigação de preservar e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras. Milaré, ao discorrer sobre a importância desse princípio, afirma que o mesmo busca assegurar a solidariedade da presente geração em relação às futuras, para que também estas possam usufruir, de forma sustentável, dos recursos naturais. E assim sucessivamente, enquanto a família humana e o planeta Terra puderem coexistir pacificamente. Defende ainda o doutrinador que a importância do preceito se eleva quando tomamos em consideração que a generosidade da terra não é inesgotável, e que já estamos consumindo cerca de vinte e cinco por cento além da capacidade planetária de suporte e reposição<sup>45</sup>.

Em outras palavras, o princípio em estudo pode ser entendido como o uso dos recursos ambientais de modo a atender as necessidades contemporâneas, sem que se inviabilize o uso desses mesmos recursos pelas gerações vindouras, as quais não devem receber como herança o esgotamento dos recursos ambientais essenciais ao desenvolvimento e à sadia qualidade de vida.

A harmonização desse princípio com as atividades econômicas possui o condão de equilibrar a preocupação inerente à economia com a lei da oferta e da procura e a busca de

---

<sup>45</sup> MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**: a Gestão Ambiental em Foco. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 819-820.

novos mercados, com os impactos ambientais que essa atividade pode gerar. Caso não sejam tomados os devidos cuidados com a proteção do meio ambiente, os estragos causados pelo desenvolvimento das atividades econômicas afetarão toda a coletividade, de modo que o princípio do desenvolvimento sustentável atua como fator de equilíbrio, para que não se anule a preocupação de um desses aspectos em benefício do outro.

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre o tema aqui abordado. Vejamos:

A QUESTÃO DO DESENVOLVIMENTO NACIONAL (CF, ART. 3º, II) E A NECESSIDADE DE PRESERVAÇÃO DA INTEGRIDADE DO MEIO AMBIENTE (CF, ART. 225): O PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL COMO FATOR DE OBTENÇÃO DO JUSTO EQUILÍBRIO ENTRE AS EXIGÊNCIAS DA ECONOMIA E AS DA ECOLOGIA. - O princípio do desenvolvimento sustentável, além de impregnado de caráter eminentemente constitucional, encontra suporte legitimador em compromissos internacionais assumidos pelo Estado brasileiro e representa fator de obtenção do justo equilíbrio entre as exigências da economia e as da ecologia, subordinada, no entanto, a invocação desse postulado, quando ocorrente situação de conflito entre valores constitucionais relevantes, a uma condição inafastável, cuja observância não comprometa nem esvazie o conteúdo essencial de um dos mais significativos direitos fundamentais: o direito à preservação do meio ambiente, que traduz bem de uso comum da generalidade das pessoas, a ser resguardado em favor das presentes e futuras gerações. (STF, ADI 3540 MC/DF, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ 03/02/2006).

Tendo em vista todas as centenas de anos em que a expansão da atividade econômica ocorreu sem qualquer preocupação com a destruição dos recursos ambientais, não é possível, no estágio em que nos encontramos, estabelecer o que pode ser chamado de sustentabilidade perfeita. Entretanto, o princípio em comento é, indubitavelmente, extremamente hábil para refrear a destruição da natureza, garantindo, dessa forma, melhor qualidade de vida para as presentes e futuras gerações.

Com efeito, há, nos traços que delineiam o princípio do desenvolvimento sustentável, a noção de que a existência minimamente digna das próximas gerações depende diretamente da proteção contemporânea do meio ambiente. Essa tutela envolve, além da participação da sociedade, uma ação intervencionista do Estado, de tal modo que se utilizem não só medidas voltadas para a obtenção de resultados imediatos, mas também outras direcionadas para o presente, que envolvam o uso racional e adequado dos recursos naturais, além do planejamento de atividades realizado com o intuito de garantir os interesses e o bem estar das gerações seguintes. Logo, contata-se, em função do referido princípio, um vínculo de solidariedade ambiental coletiva entre a presente geração e seus descendentes.

Acerca desse aspecto, é cabível ainda afirmar que o meio ambiente é um bem coletivo, da generalidade da sociedade, tal como acentua a expressão “bem de uso comum do povo”, nos termos do *caput* do art. 225 da Constituição, que confirma sua condição de patrimônio público a ser assegurado e protegido, em função do seu uso coletivo<sup>46</sup>. Além disso, da expressão “essencial à sadia qualidade de vida” infere-se que, sem respeito ao bem jurídico em comento, não se pode falar em qualidade de vida.

Conforme já mencionado, a Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento também adotou o princípio da solidariedade em seu texto. Os princípios de números 1, 3 e 8 da Declaração incluíram a exigência de equidade no atendimento às gerações presentes e futuras<sup>47</sup>.

Avançando no exame dos princípios ambientais que legitimam a tributação verde, pode-se afirmar que o legislador pátrio, ao cuidar da tutela jurídica do meio ambiente, optou por criar dispositivos com vistas à remediação de prejuízos concretamente causados à natureza, além de estabelecer normas que visam a impedir a ocorrência dos danos. Esse raciocínio se ampara, primordialmente, nos estudos científicos que provaram o caráter não-renovável da maioria dos recursos naturais disponíveis, bem como pela constatação de que há um sensível equilíbrio entre os elementos que compõem os diversos ecossistemas, de modo que, quase sempre, não é possível reconstituir artificialmente o estado anterior ao dano provocado.

É com base nessas premissas que surgem os princípios da prevenção e precaução no ordenamento jurídico. Preambularmente, anote-se que parte da doutrina utiliza os vocábulos prevenção e precaução como expressões sinônimas, todavia, tal postura não se apresenta tecnicamente como a mais adequada quando se aborda o estudo desses princípios.

Simone Martins Sebastião explica que a diferença entre eles reside no fato de que o princípio da prevenção visa evitar que uma atividade sabidamente perigosa venha a produzir danos ambientais, enquanto que o princípio da precaução se aplica a casos onde haja a dúvida ou incerteza científica acerca da periculosidade, mesmo que potencial, de determinada

---

<sup>46</sup> No mesmo sentido, a Lei 6.938/1981 (Política Nacional do Meio Ambiente), em seu artigo 2º, inciso I.

<sup>47</sup> Princípio 1 - Os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza; Princípio 3 - O direito ao desenvolvimento deve ser exercido, de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de desenvolvimento e ambientais de gerações presentes e futuras; Princípio 8 - Para atingir o desenvolvimento sustentável e mais alta qualidade de vida para todos, os Estados devem reduzir e eliminar padrões insustentáveis de produção e consumo e promover políticas demográficas adequadas.

atividade. Assim, o princípio da precaução trabalha com a noção de risco, enquanto o princípio da prevenção vem melhor atrelado à noção de perigo<sup>48</sup>.

No mesmo sentido, tratando da diferenciação entre os aludidos princípios, Milaré ensina que, sinteticamente, podemos afirmar que a prevenção está relacionada com os riscos ou impactos já conhecidos pela ciência, enquanto que a precaução volta-se para os riscos ou impactos desconhecidos<sup>49</sup>. Em outros termos, enquanto a prevenção trabalha com o risco certo, a precaução vai além e se preocupa com o risco incerto. Ou, ainda, a prevenção se dá em relação ao perigo concreto, ao passo que a precaução envolve perigo abstrato.

Dissertando especificamente acerca do princípio da prevenção, Amaral afirma que ele está fundamentado no fato de que determinadas atividades potencialmente ou efetivamente lesivas ao meio ambiente são permitidas em função de sua essencialidade para o desenvolvimento da sociedade como um todo. Entretanto, ainda que permitidas, elas terão que se adequar às normas ambientais destinadas a prevenir, minimizar, neutralizar ou reparar os danos por elas causados<sup>50</sup>.

Já no que diz respeito ao princípio da precaução, Milaré<sup>51</sup> defende que ele destina-se a orientar as medidas a serem tomadas quando há dúvidas sobre os efeitos a serem causados ao meio ambiente. O referido princípio é utilizado quando se está diante de argumentos de natureza hipotética, situados no campo das possibilidades, para os quais não existem posicionamentos científicos claros e conclusivos. Segundo o doutrinador ambientalista, nestas ocasiões, a incerteza científica milita a favor do ambiente.

Esse entendimento já foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal em várias ocasiões, sendo uma delas durante o julgamento de ação civil que apontava a existência de irregularidades na expedição de licença de instalação referente às obras do projeto de integração do Rio São Francisco. *Verbis*:

(...) O Min. Carlos Britto, apontando para a mudança do quadro fático, considerou não terem sido atendidas nem as condições impostas na decisão agravada, sobretudo no que concerne à realização das aludidas audiências públicas, nem as condicionantes estabelecidas na licença prévia. Enfatizou a existência de políticas públicas que, por sua importância, como na hipótese,

---

<sup>48</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental**. Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito. Curitiba: Juruá, 2007, p. 208.

<sup>49</sup> MILARÉ, Edis, op. cit., p. 823.

<sup>50</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p.74-75.

<sup>51</sup> MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente: a Gestão Ambiental em Foco**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p.768.

deperderiam de autorização do Congresso Nacional (CF, artigos 48, IV; 58, § 2º, VI; 165, § 4º) e que, **em face do princípio da precaução, inscrito no art. 225, da CF, em caso de dúvida quanto à lesão ou não ao meio ambiente, dever-se-ia paralisar a atividade governamental**, salientando, especialmente, o fato de o Rio São Francisco encontrar-se assoreado e poluído, precisando de revitalização. Na linha do que exposto pelo Min. Carlos Britto, os Ministros Cezar Peluso e Marco Aurélio ressaltaram a possibilidade de dano irreversível ao meio ambiente. (STF. ACO 876 MC-AgR/BA, Ag. Reg. na Medida Cautelar na Ação Cível Originária. Relator Ministro Menezes Direito. Julgamento: 19/12/2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação DJe-142).

O cerne ideológico do princípio da precaução está centrado no fato de que, caso se opte por aguardar o desempenho da atividade econômica específica para analisar se houve ou não prejuízos ao meio ambiente, as posturas preventivas já terão perdido sua razão de ser, os danos já terão ocorrido e serão, como na maioria das hipóteses de degradação ambiental, irreversíveis.

Os mencionados princípios encontram-se elencados na Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, especificamente no item nº 15<sup>52</sup>, bem como figuram na Constituição Federal, precisamente no art. 225, e ainda no art. 2º, da Lei 6.938/81, que trata da Política Nacional do Meio Ambiente.

Feitas as devidas considerações a respeito da prevenção e da precaução, pode-se então tratar de um princípio ambiental que é de extrema relevância para a tributação ecológica, qual seja, o princípio do poluidor-pagador.

Esse princípio surgiu oficialmente na política ambiental brasileira por meio da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE<sup>53</sup>, em 1972, quando da “Recomendação do Conselho sobre os princípios orientadores relativos aos aspectos econômicos internacionais das políticas ambientais”.

Tendo em vista a relevância das disposições da OCDE acerca da relação entre meio ambiente e economia para este trabalho, convém mencionar que a Organização em pauta, com sede em Paris, é um órgão internacional e intergovernamental que agrupa os países mais industrializados da economia do mercado. Na OCDE, os representantes dos países membros se reúnem para trocar informações e definir políticas com o objetivo de maximizar o

---

<sup>52</sup> Princípio 15 - Com o fim de proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deverá ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.

<sup>53</sup> Recomendação C (72) 128 de 26/05/1972. Disponível em: <<http://webnet.oecd.org/OECDACTS/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&InstrumentPID=255&Lang=en&Book>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

crescimento econômico e o desenvolvimento dos países membros. A Organização foi criada depois da Segunda Guerra Mundial com o nome de Organização para a Cooperação Econômica Europeia e tinha o propósito de coordenar o Plano Marshall. Em 1961, converteu-se no que hoje conhecemos como a OCDE, com atuação transatlântica e depois mundial<sup>54</sup>.

Retomando a explanação sobre o princípio do poluidor-pagador, deve-se ressaltar que a ideia nele contida é a de que os custos das medidas de prevenção e de luta contra a poluição e degradação despendidos pelo poder público para que o meio ambiente permaneça num estado aceitável, devem ser transferidos para o poluidor. Em outros termos, o custo dessas medidas deverá repercutir nos custos dos bens e serviços que estão na origem da poluição pelo fato de sua produção e/ou consumo.

É o princípio do poluidor-pagador o fundamento primordial para a imputação dos custos das medidas de prevenção e de luta contra a poluição àqueles que deram causa ao prejuízo ambiental. Entre outras funções, ele é responsável por favorecer o emprego racional dos recursos limitados do meio ambiente e evitar distorções no comércio e nos investimentos internacionais. De uma maneira geral, tais medidas não deverão ser acompanhadas de subvenções suscetíveis de engendrar distorções importantes no comércio e nos investimentos internacionais.

Confirmando a interpretação acima exposta, vejamos o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto à questão:

A responsabilidade por dano ambiental é objetiva e pautada no risco integral, não se admitindo a aplicação de excludentes de responsabilidade. Conforme a previsão do art. 14, § 1º, da Lei n. 6.938/1981, recepcionado pelo art. 225, §§ 2º e 3º, da CF, a responsabilidade por dano ambiental, fundamentada na teoria do risco integral, pressupõe a existência de uma atividade que implique riscos para a saúde e para o meio ambiente, **impondo-se ao empreendedor a obrigação de prevenir tais riscos (princípio da prevenção) e de internalizá-los em seu processo produtivo (princípio do poluidor-pagador)**. Pressupõe, ainda, o dano ou risco de dano e o nexo de causalidade entre a atividade e o resultado, efetivo ou potencial, não cabendo invocar a aplicação de excludentes de responsabilidade. Precedente citado: REsp 1.114.398-PR, DJe 16/2/2012. (STJ, REsp 1.346.430-PR, Relator Ministro Luis Felipe Salomão, julgado em 18/10/2012).

Na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, o princípio está elencado nos itens de números 13 e 16 e, além de ter se alinhado à definição prescrita anos

---

<sup>54</sup> **Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.** Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em 20 mar. 2014.

antes pela OCDE, acrescentou a possibilidade do uso de instrumentos econômicos pelas autoridades nacionais com vistas à promoção da internalização dos custos ambientais pelo poluidor<sup>55</sup>.

Quanto à regulação constitucional, é fato que a Constituição Federal de 1988 já abarcava a ideia do poluidor-pagador, nos termos do seu art. 225 e incisos, nos quais estão contidas as diretrizes sobre a tutela ambiental a serem seguidas pelo ordenamento jurídico.

Em âmbito infraconstitucional, o princípio em comento aparece já na Lei 6.938/81, que instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente, mais precisamente em seu art. 4º, VII, que prevê a “imposição ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos”.

Marcelo Abelha Rodrigues, dissertando sobre o princípio em apreço, ensina que o seu escopo é a redistribuição equitativa das externalidades ambientais. Rodrigues entende que se os efeitos externos negativos do mercado são suportados pela sociedade, beneficiando o responsável pelo produto (fornecedor, comerciante, fabricante, etc.) por meio do lucro que este obtém com sua atividade, que em alguma fase da cadeia de mercado é degradante do meio ambiente ou diminuiu o exercício do uso comum dos componentes ambientais, nada mais justo que todos os custos de prevenção, precaução, correção na fonte, repressão penal, civil e administrativa que são despendidos pelo Estado, a quem incumbe a gestão dos componentes ambientais, sejam suportados por aquele deu azo às externalidades ambientais negativas<sup>56</sup>.

Já Antunes apresenta o seu ponto de vista a respeito do princípio do poluidor-pagador partindo da diferenciação entre ele e a questão da responsabilidade, ao explicar que o que diferencia o princípio do poluidor-pagador da responsabilidade é que ele objetiva retirar o ônus do custo econômico que recai sobre a coletividade e dirigi-lo diretamente ao utilizador dos recursos ambientais<sup>57</sup>. Não há, no âmbito dos objetivos do presente princípio, a ideia de

---

<sup>55</sup> Princípio 13 - Há, ainda, que se considerar as limitações advindas da letra do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, quando trata da vedação ao uso de tributos como sanção de ato ilícito, o que faz com que o campo das materialidades passíveis de uso fiscal e extrafiscal dos tributos visando à preservação do meio ambiente resulte ainda mais estreito.

Princípio 16 - Tendo em vista que o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo decorrente da poluição, as autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando na devida conta o interesse público, sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais.

<sup>56</sup> RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Instituições de Direito Ambiental**. 1. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2002, 143-144.

<sup>57</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 10 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007, 42-43.

recuperar um bem ambiental que tenha sido lesado, mas sim o estabelecimento de um mecanismo econômico que impeça o desperdício de recursos ambientais, impondo-lhes preços que reflitam os prejuízos ambientais causados.

Nesse sentido, certos recursos ambientais como a água e o ar, em função de sua própria natureza, sempre que forem prejudicados ou poluídos, implicam um custo público para a sua recuperação e limpeza. Este custo público, como se sabe, é suportado por toda a sociedade, consistindo, ao final, em um subsídio ao poluidor. O princípio do poluidor-pagador busca, exatamente, eliminar ou reduzir tal subsídio a valores insignificantes, de modo que, devido aos seus efeitos nas atividades econômicas, ele transformou-se em um dos princípios jurídicos ambientais mais importantes para a proteção do meio ambiente por meio dos instrumentos tributários.

Convém, ainda, tecer algumas considerações sobre o princípio denominado pela doutrina como usuário-pagador que possui estreito relacionamento com o princípio do poluidor-pagador. Aplicado no contexto de uso de um serviço público que envolva a utilização de recursos ambientais, a ideia nele contida é a de que só deve pagar pelo serviço o usuário efetivo do bem ambiental, como, por exemplo, o fornecimento de água, o tratamento de esgoto e outros.

Tal qual o princípio do poluidor-pagador, o usuário-pagador também se assenta na vocação redistributiva do Direito Ambiental e se inspira na teoria econômica mediante a qual os custos sociais externos que acompanham o processo produtivo, no caso, o custo resultante dos danos ambientais, precisam ser internalizados, vale dizer, que os agentes econômicos devem levá-los em conta ao elaborar os custos de produção e, conseqüentemente, assumi-los<sup>58</sup>.

Sobre essa acepção do princípio em estudo, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se nos seguintes termos:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 36 E SEUS §§ 1º, 2º E 3º DA LEI Nº 9.985, DE 18 DE JULHO DE 2000. CONSTITUCIONALIDADE DA COMPENSAÇÃO DEVIDA PELA IMPLANTAÇÃO DE EMPREENDIMENTOS DE SIGNIFICATIVO IMPACTO AMBIENTAL. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DO § 1º DO ART. 36. 1. O compartilhamento-compensação ambiental de que trata o art. 36 da Lei nº 9.985/2000 não ofende o princípio da legalidade, dado haver sido a própria lei que previu o modo de financiamento dos gastos com as unidades de conservação da natureza. De igual forma, não há

---

<sup>58</sup> MILARÉ, Edis, op. cit., p. 163.

violação ao princípio da separação dos Poderes, por não se tratar de delegação do Poder Legislativo para o Executivo impor deveres aos administrados. 2. Compete ao órgão licenciador fixar o quantum da compensação, de acordo com a compostura do impacto ambiental a ser dimensionado no relatório - EIA/RIMA. **3. O art. 36 da Lei nº 9.985/2000 densifica o princípio usuário-pagador, este a significar um mecanismo de assunção partilhada da responsabilidade social pelos custos ambientais derivados da atividade econômica.** 4. Inexistente desrespeito ao postulado da razoabilidade. Compensação ambiental que se revela como instrumento adequado à defesa e preservação do meio ambiente para as presentes e futuras gerações, não havendo outro meio eficaz para atingir essa finalidade constitucional. Medida amplamente compensada pelos benefícios que sempre resultam de um meio ambiente ecologicamente garantido em sua higidez. 5. Inconstitucionalidade da expressão "não pode ser inferior a meio por cento dos custos totais previstos para a implantação do empreendimento", no § 1º do art. 36 da Lei nº 9.985/2000. O valor da compensação-compartilhamento é de ser fixado proporcionalmente ao impacto ambiental, após estudo em que se assegurem o contraditório e a ampla defesa. Prescindibilidade da fixação de percentual sobre os custos do empreendimento. 6. Ação parcialmente procedente. (STF, ADI 3378/DF, Relator Ministro Carlos Britto, Julgamento em 09/04/2008, Tribunal Pleno, DJE 19/06/2008).

Não há unanimidade na doutrina ambiental brasileira em relação às diferenças apresentadas pelos princípios em estudo. Alguns autores como, por exemplo, Paulo Affonso Machado<sup>59</sup> entende encontrar-se o princípio do poluidor-pagador inserido no do usuário-pagador. Por sua vez, Edis Milare<sup>60</sup>, embora reconhecendo proximidades e até certa complementaridade entre os dois princípios, entende-os diferentes, pois, segundo ele, enquanto o primeiro impõe ao poluidor o dever de prevenir e reparar por eventuais danos, o segundo dá azo à cobrança pela utilização de recursos ambientais, não em caráter punitivo, mas sim, pelo valor que o recurso natural representa por si mesmo ou, ainda, em razão de sua função ecossistêmica.

Não obstante a oscilação da doutrina, tem-se como certo que os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador são direcionamentos normativos de caráter econômico, uma vez que imputam ao poluidor e ao usuário de recursos naturais os custos decorrentes da atividade poluente e do consumo do recurso.

Registre-se, por fim, o princípio do protetor-recebedor, que está previsto no art. 6º, II, da Lei 12.305/10, que dispõe sobre a Política Nacional dos Resíduos Sólidos, e que se refere à obrigação que todo aquele que receber verbas do poder público tem de proteger o meio ambiente, ou de não degradá-lo. No caso, as mencionadas verbas fazem o papel de

<sup>59</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, op. cit., p. 51.

<sup>60</sup> MILARÉ, Edis, op. cit., p. 170-171.

compensação recebida pelo proprietário de áreas especialmente protegidas para que ele proteja o espaço territorial e os recursos ambientais nele contidos.

Apresentadas as posições doutrinárias sobre os princípios em comento, mister resgatar o estudo supraesposado a respeito das externalidades negativas, o qual apresenta-se extremamente pertinente ao entendimento do que é abordado neste tópico. Resumidamente, conforme já visto, a ideia de externalidade negativa está centrada no fato de que as atividades causadoras de danos ambientais transferem aos consumidores e usuários os custos concernentes à reparação do meio ambiente degradado em função dessas atividades. Noutros termos, o agente econômico não suporta diretamente os custos indiretos resultantes das suas atividades.

Assim, em função do que prescreve o princípio do poluidor-pagador, o Estado deve assumir a responsabilidade de fazer com que os agentes econômicos que desempenham atividades que degradam o meio ambiente internalizem os custos delas resultantes, uma vez que, arcando com esse prejuízo econômico, eles passarão a adotar comportamentos ecologicamente corretos.

Fazendo o paralelo entre o referido princípio e a proteção ambiental por meio da tributação, verifica-se que o manejo do princípio do poluidor-pagador constitui ferramenta essencial para que os custos com a manutenção, conservação e reparação do meio ambiente sejam arcados por aqueles que efetivamente os causaram. Assim, a tributação originada da aplicação do princípio em tela representa o repasse aos agentes econômicos poluidores dos custos das medidas tomadas pelo Estado para a conservação e recuperação do meio ambiente degradado e deve ser pautado pela seletividade, graduando-se a tributação que incentive as práticas não-poluentes, desestimulando, assim, as atividades nocivas ao meio ambiente.

### 3 TRIBUTAÇÃO, EXTRAFISCALIDADE E DEFESA DO MEIO AMBIENTE

Antes de se adentrar especificamente no estudo da relação existente entre a função extrafiscal dos tributos e a defesa do meio ambiente, importa elencar algumas considerações sobre as formas como a tributação pode ser utilizada com o escopo de concretizar o disposto no art. 225 da Constituição Federal.

A tributação ecológica pode atuar de duas maneiras distintas. A primeira delas dá-se mediante o uso das espécies tributárias em sua função tradicional, preponderantemente fiscal, fazendo os tributos incidirem de forma mais pesada sobre situações sabidamente degradantes do meio ambiente ao mesmo passo em que abastece os cofres públicos. Numa segunda acepção, também é possível, com muito mais eficiência e em melhor harmonia com o ordenamento jurídico vigente, utilizar as mesmas espécies tributárias da hipótese anterior em sua função extrafiscal objetivando induzir comportamentos ambientalmente adequados.

Nesse ponto, apresenta-se bastante relevante o posicionamento da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que vem, reiteradamente, demonstrando ser amplamente favorável à implementação da tributação ambiental por parte dos países em desenvolvimento, que já é largamente aplicada nos Estados que a compõem<sup>61</sup>.

Para a OCDE, direcionar o sistema tributário para a preservação ambiental é perfeitamente possível e adequado. Segundo Vânia Senegalia Morete Spagolla, o entendimento da Organização é no sentido de que, quando se atribui ao sistema tributário o fim de preservar o meio ambiente, está-se induzindo mais vigorosamente a inovação tecnológica antipoluição, uma vez que os poluidores se verão incentivados a desenvolver meios para reduzir a degradação além do que exige a legislação em vigor. A Organização também defende que os tributos podem gerar receitas que permitam o financiamento das medidas de política ambiental<sup>62</sup>.

Preconiza, ainda, que a tributação verde deve estar alicerçada em dois preceitos básicos: os tributos devem ser empregados como forma de correção das externalidades negativas, de forma a embutir no custo da atividade econômica os danos gerados nos

---

<sup>61</sup> São países membros da OECD atualmente: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coréia, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

<sup>62</sup> SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. **Tributação Ambiental**: proposta para instituição de um imposto ambiental no direito brasileiro. Universidade de Marília - UNIMAR, 2008, p. 92-93. Disponível em: <<http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/>>. Acesso em: 6 jan. 2014.

processos produtivos; noutro prisma, devem também induzir comportamentos no sujeito passivo que gerem menos prejuízo ao meio ambiente, de modo que ele busque formas ecológicamente adequadas para o desenvolvimento de suas atividades.

No transcorrer desse capítulo, restará demonstrado que o modelo de tributação ecológica atualmente em prática no Brasil em muito se assemelha às disposições supramencionadas, mormente no que diz respeito à indução de comportamentos por meio da função extrafiscal dos tributos.

### 3.1 CONCEITO E FUNÇÕES DOS TRIBUTOS

O ponto inicial de qualquer pesquisa científica deve ser o estudo do conceito do objeto investigado, afinal, não é possível entender determinado objeto em sua plenitude sem antes compreender os seus princípios basilares, ou seja, aquilo que lhe dá fundamento. Assim, vejamos primeiramente do que se tratam os tributos para, num momento posterior, avançar no estudo do tema e relacioná-lo no quadro maior que se pretende investigar, qual seja, o seu uso como instrumento de política ambiental.

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172/66, em seu art. 3º, nos oferece o conceito legal<sup>63</sup> de tributo, definindo que se trata de toda prestação pecuniária compulsória que não configure sanção de ato ilícito, instituída através de lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

Paulo de Barros Carvalho<sup>64</sup> detalha o conceito ofertado pelo Código e explica que “prestação pecuniária compulsória” significa comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro que, conseqüentemente, independe da vontade do sujeito passivo, que está obrigado a satisfazê-la, mesmo contra seu interesse. “Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” seria uma redundância, visto que o legislador já falou em pecúnia anteriormente, além de na segunda parte ter alargado exageradamente o âmbito das prestações tributárias. “Que não constitua sanção de ato ilícito” tem o condão de determinar a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. “Instituída em lei” tem o objetivo de transportar para o direito tributário o princípio da legalidade já insculpido no art. 5º, II, da Constituição Federal. Por fim, “cobrada mediante atividade administrativa

---

<sup>63</sup> Naturalmente, a doutrina trata de oferecer outros conceitos para o instituto jurídico em comento, dentre os quais citamos o de Luciano Amaro, para quem tributo é a “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.” AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 25.

<sup>64</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 24-27.

plenamente vinculada” apesar de apontar para uma direção em que o administrador só pode agir conforme os ditames da lei, há diversas situações em que é plenamente possível o uso de critérios subjetivos no manejo das normas tributárias.

Anote-se que, muito embora a Constituição não traga, em suas disposições, um conceito do que seja tributo, a definição ofertada pelo Código Tributário Nacional está assentada nos postulados da Carta Federativa, tanto nos termos do capítulo I, do título VI, que trata do sistema tributário nacional, como em diversas outras disposições aplicáveis à disciplina da tributação, de modo que, em última análise, o conceito de tributo é constitucional, não podendo nenhuma lei alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo<sup>65</sup>.

Analisada a definição do que seja tributo, conforme conceituado no art. 3º do Código Tributário, é preciso acrescentar que ele é um gênero, do qual o art. 5º do mesmo diploma legal indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, sem embargo do que preceitua o art. 217, que estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, o que, juntamente ao que dispõe o art. 149 da Constituição Federal, tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas contribuições sociais. Por fim, tendo em vista o art. 148, também da Carta Republicana, os empréstimos compulsórios não podem deixar de ser considerados uma espécie de tributo. Registre-se, por oportuno, que todas essas espécies tributárias serão devidamente pormenorizadas em tópico próprio destinado a apontar quais das suas características relacionam-se com a proteção do meio ambiente.

A tributação<sup>66</sup> consiste em um dos meios que o Estado utiliza para obter recursos com o intuito de atingir seus objetivos fundamentais previstos no artigo 3º da Lei Maior, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. No mesmo sentido, ela também perfaz uma das formas de a sociedade pagar pelos serviços e bens que lhe são ofertados pelo poder público e sua nota marcante e distintiva em relação às outras formas de arrecadação de receita por parte do Estado está no fato de que a Constituição não os cria

---

<sup>65</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 43.

<sup>66</sup> Paulo de Barros Carvalho elenca seis acepções possíveis para o vocábulo tributo: a) como quantia em dinheiro; b) como obrigação; c) como direito subjetivo pertencente ao sujeito ativo; d) como sinônimo de relação jurídica tributária; e) como norma jurídica tributária; f) como norma, fato e relação jurídica. CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 19.

diretamente, mas outorga competência às pessoas de direito público para fazê-lo, considerando diversas materialidades também por ela delimitadas.

Conforme já mencionado, uma das razões de existência da tributação é a arrecadação de recursos para os cofres públicos. Esse propósito a que servem os tributos é o que se denomina de sua função primária, tradicional, ou, como será tratada neste trabalho, função fiscal. Em última análise, essa função encontra fundamento no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, tendo em vista que as receitas colhidas mediante o uso da tributação pelo Estado serão, em tese, utilizadas para o bem da coletividade e na manutenção da estrutura do próprio Estado.

Para Simone Martins Sebastião, a finalidade fiscal é aquela que mais comumente se associa aos tributos, vale dizer, enquanto receitas derivadas do Estado. São necessárias para fins de fornecimento de recursos financeiros para que o mesmo possa pôr em prática suas atividades no cumprimento das metas preestabelecidas de atingimento do bem estar comum e da paz social<sup>67</sup>.

A referência supra-averbada à fiscalidade como função tradicional da tributação está alicerçada no fato de que os tributos, em sua mais remota origem, foram pensados como uma forma de financiar os gastos com os serviços públicos, atribuindo aos cidadãos a responsabilidade pelo custeio das obras e serviços que o poder público houvesse de realizar em benefício deles, de forma que sem esses recursos seria impossível para o Estado realizar seus objetivos.

Hodiernamente, é fato incontestado que o ordenamento jurídico nacional prevê uma ampla gama de direitos aos cidadãos, e que tais prerrogativas, inclusive aquelas de *status* essencialmente negativo, traduzem-se em um alto custo para o Estado que deve, necessariamente, destinar uma vultosa quantidade de recursos públicos para garantir a sua efetividade e proteção.

De acordo com Marcus de Freitas Gouvea<sup>68</sup> a adoção do uso de tributos como meio de obtenção de recursos voltados ao financiamento da concretização dos fins estatais é decorrência direta das características do Estado Democrático de Direito, que segue regime constitucional, valoriza a livre iniciativa e o direito de propriedade e que adota o capitalismo

---

<sup>67</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental**. Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito. Curitiba: Juruá, 2007, p. 130.

<sup>68</sup> GOUVEA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 40.

como sistema econômico, cujas regras impedem ou limitam a atividade econômica estatal, seja como proprietário dos meios de produção ou como agente econômico.

Pode-se afirmar que o manejo da tributação com o fim de arregimentar recursos para os cofres públicos possui fundamentos de ordem tanto econômica, quanto histórica, política e social, constituindo, esse amplo espectro basilar, o que se pode denominar de fundamentos jurídico-principiológicos do fenômeno da fiscalidade.

Noutro extremo, tem-se a função extrafiscal dos tributos, sobre a qual o primeiro ponto a ser realçado é o que diz respeito à sua indissociabilidade da função fiscal. Fiscalidade e extrafiscalidade estão sempre presentes em toda e qualquer situação que envolva a aplicação de tributos. Quando se opta por tratá-las separadamente é apenas com mero intuito didático. Obviamente, há situações em que uma função prepondera sobre a outra, todavia jamais há exclusão total de uma em benefício da outra.

Defendendo a indissociabilidade suprarreferida, Gouvea leciona que não há dissociação absoluta entre fiscalidade e extrafiscalidade, uma vez que a tributação deve ser vista como um todo unitário, que engloba tanto as questões concernentes a problemas arrecadatórios quanto aquelas capazes de afetar a vida econômica dos indivíduos e da sociedade<sup>69</sup>. Na mesma linha, Walter Barbosa Correa<sup>70</sup> menciona a existência de uma zona cinzenta em que é muito difícil separar a função arrecadatória da função extrafiscal, ao mesmo passo em que faz referência à existência do que ele chama de área mista, na qual as duas funções são plenamente identificáveis.

Feita essa necessária advertência, pode-se tratar da definição do que seja extrafiscalidade, que pode ser entendida como o uso de tributos com interesses diversos da pura arrecamentação financeira, ou como a intervenção do Estado através do uso de tributos visando estimular ou desestimular condutas ou, ainda, como o uso da tributação com o objetivo de influenciar os comportamentos econômicos e sociais dos contribuintes.

Marcos André Vinhas Catão<sup>71</sup> entende que sempre que o Estado reduz a carga tributária em algum setor da economia, objetivando estimular especificamente determinada atividade, grupo ou valor juridicamente protegido como a cultura ou o meio ambiente, está-se diante do que se convencionou denominar função extrafiscal dos tributos ou extrafiscalidade.

---

<sup>69</sup> GOUVEA, Marcus de Freitas, op. cit., p. 5.

<sup>70</sup> CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: Bentivegna, 1964, p. 60.

<sup>71</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 4.

Da profusão de definições possíveis para caracterizar a extrafiscalidade, o único ponto homogêneo é o fato de ela constituir uma forma de utilização de tributos com interesses não exclusivamente fiscais e, nessa linha de raciocínio, alinhamo-nos ao conceito exposto por Paulo de Barros Carvalho que define extrafiscalidade como uma forma de manejar os elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, para perseguir objetivos alheios aos meramente arrecadatários<sup>72</sup>.

A adoção, nesse texto, da definição de Carvalho sobre extrafiscalidade, justifica-se em razão dos objetivos que aqui se pretende alcançar, quando mais adiante cuidaremos das características atinentes aos tributos em espécie que autorizam o seu uso com fins ecológicos, de forma que o entendimento esposado pelo doutrinador, ao utilizar a expressão “manejar os elementos jurídicos usados na configuração dos tributos”, representa, em grande parte, um dos nossos principais objetos de estudo.

Superada a problemática conceitual, pode-se afirmar que o instituto jurídico da extrafiscalidade possui, como característica fundamental, a utilização da tributação pelo Estado com o objetivo de atender a outros interesses, diversos daqueles meramente arrecadatários. Igualmente, pode-se afirmar que ela é adotada pelo Estado como um instrumento manejado para sanar as externalidades negativas geradas pelas atividades econômicas, sempre com o objetivo de corrigir distorções, sejam de ordem social, sejam de ordem econômica, ou ainda fomentar determinados comportamentos que prestigiem os valores constitucionais.

### 3.2 A NATUREZA EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Conforme visto, é cediço que o uso de tributos com finalidade extrafiscal data de antiga época e é plenamente aceito no meio jurídico; todavia, o uso desse expediente com a finalidade específica de proteção ambiental é algo relativamente novo e, como toda matéria recém iniciada no Direito, suscita ainda muitas dúvidas, como característica própria do processo de amadurecimento da doutrina.

Contudo, antes de se proceder ao estudo da tributação ambiental alicerçada na nuance extrafiscal dos tributos atualmente existentes no sistema tributário, faz-se necessário apresentar a posição doutrinária que defende a criação de um novo tributo especificamente

---

<sup>72</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 235.

ambiental e a inclusão, no ordenamento jurídico, de disposições direcionadas à tributação ecológica.

A premissa em que se baseia esse setor da doutrina é a de que, em se tratando do uso de tributos para a concretização do que dispõe o art. 225 da CF/88, faz-se necessária a criação de um novo imposto, com configuração completamente modelada por fins ecológicos, tendo em vista que o sistema tributário atual não atende de forma satisfatória aos objetivos perseguidos na proteção do meio ambiente.

Um dos maiores expoentes desse entendimento, Jiménez Hernández<sup>73</sup>, dissertando acerca da viabilidade de utilização de um imposto verde específico na proteção do meio ambiente, afirma que essa categoria tributária seria mais apta para cumprir com a finalidade extrafiscal de proteção ambiental. No mesmo sentido, Simone Martins Sebastião<sup>74</sup> entende que o imposto é a espécie tributária que melhor se presta a instrumentalizar a finalística extrafiscal. Para a doutrinadora, essa posição justifica-se em razão de o imposto ser um tributo de caráter não vinculado a uma atividade específica do Estado e, também, em função da variedade de campos de atuação a que se presta.

Adepto dessa corrente doutrinária, Herrera Molina<sup>75</sup> entende que a classificação tradicional de tributos não se adapta bem às peculiaridades da tributação extrafiscal em geral e à fiscalidade ambiental em particular. Essa situação gera distorções significativas no sistema jurídico dos tributos ambientais, visto que seu regime jurídico varia em função da categoria tributária em que se enquadrem. Visando superar essas dificuldades, Molina propõe a inserção na legislação do conceito de tributo ambiental, com a função de servir como norte para um regime jurídico especial adequado às peculiaridades da tributação ambientalmente orientada.

Não se trataria, portanto, de criar uma quarta categoria tributária situada junto aos impostos, taxas e contribuições, mas de uma modalidade especial de tributo que pudesse abarcar as espécies já existentes no ordenamento e outras figuras de caráter híbrido, que apresentem características comuns em alguns aspectos de seu regime jurídico, com independência da categoria tributária tradicional a que pertençam.

É preciso considerar que para a utilização dessa proposta não seria suficiente o estabelecimento de uma definição legal de tributo ambiental apenas. Tal providência demanda

---

<sup>73</sup> HERNANDEZ, Jorge Jiménez. **El Tributo Como Instrumento de Protección Ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998, p. 105.

<sup>74</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins, op. cit., p. 162.

<sup>75</sup> MOLINA, Pedro Manuel Herrera; VASCO, Domingo Carbajo. Marco Conceptual, Constitucional y Comunitario de La Fiscalidad Ecológica. In: **Tributación Medio Ambiental: Teoría, Práctica y Propuestas**. Madrid: Civitas Ediciones, 2004, p. 203-205.

também que a norma estabeleça em que medida tais figuras restariam submetidas a um regime jurídico especial, como, exemplificativamente, a distribuição de competências e os critérios de quantificação.

Não é objetivo dessa pesquisa aprofundar demasiadamente a discussão quanto a esse posicionamento. Esclareça-se, apenas, que esse é um entendimento bastante controverso, visto que grande parte dos tributaristas ecológicos comunga da convicção de que é perfeitamente viável utilizar-se da atual configuração tributária presente em nosso ordenamento jurídico para, mediante aplicação da função extrafiscal dos tributos, atingir os objetivos de defesa do meio ambiente.

Assim, entende-se, neste trabalho, que não há necessidade de se criar uma conceituação específica de tributo ambiental, considerando que já há uma definição do gênero no art. 3º do Código Tributário Nacional, sendo necessário tão somente fazer uso dos tributos de forma a que possam surtir efeitos benéficos sobre o meio ambiente, mormente através do que chamamos de extrafiscalidade. Não se trata, então, de se cogitar de uma espécie tributária nova, mas sim de inculir uma nova motivação aos tributos já existentes.

Ademais, o que deve qualificar o tributo ecológico é a produção de seus efeitos na proteção ambiental e não simplesmente o seu fato gerador, ou a terminologia que se dê ou, ainda, a sua finalidade no momento da sua concepção. Logo, contata-se que a extrafiscalidade, por si, não pode justificar a existência de um tributo ambiental como uma nova espécie, conclusão que é um dos motivos pelo qual preferimos a utilização das expressões tributo com fins ambientais, ou tributação ambientalmente orientada, visto que são aptas a englobar todos os tributos.

Aqueles que militam a favor do modelo de tributação ecologicamente orientada por meio da extrafiscalidade, enxergam na criação de um novo imposto, especificamente dirigido à causa ambiental, uma medida despicienda, mormente quando considerada a grande quantidade de tributos já existentes no Brasil, bem como e, principalmente, em virtude de entenderem que é perfeitamente possível, mediante a utilização extrafiscal dos tributos, implantar o que chamam de tributação ecológica com o sistema tributário nacional da forma como ele está atualmente configurado.

Adepto desse posicionamento, Schoueri, citando Selmer<sup>76</sup>, pondera que, na verdade, com vistas a alcançar seus objetivos, não é preciso que o legislador tributário crie um tributo

---

<sup>76</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16.

específico voltado à atuação extrafiscal propriamente dita, podendo muito bem lançar mão da técnica consistente em inserir modificações motivadas por razões indutoras em normas tributárias preexistentes.

Além disso, é preciso ter em vista, no que diz respeito aos óbices atinentes à proposta da corrente defensora da criação de um novo tributo, que a Constituição Federal de 1988, caracteristicamente rígida e profundamente analítica em todas as suas disposições, inclusive quando trata de matéria tributária, delimita todas as espécies de tributos possíveis, bem como deixou consignadas todas as materialidades que podem sofrer incidência tributária.

Assim, a margem de manobra da União quanto à criação de novos tributos é apenas residual e ainda vinculada à observância do disposto no art. 154, I, que exige que sejam eles não-cumulativos e que tenham base de cálculo distinta daqueles já existentes. Há, ainda, que se considerar as limitações advindas da letra do artigo 3º do Código Tributário Nacional, quando trata da vedação ao uso de tributos como sanção de ato ilícito, o que faz com que o campo das materialidades passíveis de aplicação das funções fiscal e extrafiscal visando à preservação do meio ambiente resulte ainda mais estreito.

Nesse sentido, a prevenção dos danos ambientais, ou mesmo a sua correção, deve dar-se, ilustrativamente, por meio da imposição aos agentes econômicos de condições vinculantes para recebimento de incentivos fiscais. Tais condições consistiriam em estrita observância e cumprimento da legislação ambiental específica às atividades poluidoras por eles praticadas, de modo que aqueles que não se adequassem, não poderiam beneficiar-se da imposição tributária mais suave.

Seguindo esse raciocínio, o viés ecológico, consistente no dever de preservação do meio ambiente, atuaria como motivo justificante de uma política fiscal de desoneração tributária concedida àqueles que praticassem as referidas medidas.

Fundamentando esse modelo, a Política Nacional do Meio Ambiente, Lei 6.938/81 dispõe, em seu art. 9º, V, que estão entre os seus instrumentos os incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental.

O termo “incentivos” presente no texto legal deve ser interpretado também como estímulos de ordem tributária, tais como parcelamentos, reduções de base de cálculo, diminuição de alíquotas e isenções, condicionados ao cumprimento das normas ambientais. Essa forma de política de incentivo à proteção do meio ambiente teria como uma de suas características o fato de não agregar despesas adicionais diretas aos cofres estatais, muito

embora indiretamente leve a uma diminuição de arrecadação que, ao final, restaria compensada pelas quantias que não precisariam mais ser gastas no combate à poluição e pelos danos ambientais que deixariam de ser causados pelos agentes econômicos.

Complementando o entendimento supramencionado, a mesma Lei 6.938/81, no seu art. 12, também prevê que as entidades e órgãos de financiamento e incentivos governamentais condicionarão a aprovação de projetos habilitados a esses benefícios ao licenciamento e ao cumprimento das normas, dos critérios e dos padrões expedidos pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA).

Assim, tomando o caráter extrafiscal dos tributos no sentido que Luis Eduardo Schoueri lhe empresta, de indução de comportamentos, percebe-se prontamente que a nuance extrafiscal é preponderante quando da utilização dos tributos dirigidos à proteção do meio ambiente, uma vez que seu objetivo é induzir os agentes econômicos a praticarem condutas não poluidoras, coibindo, dessa forma, aqueles comportamentos prejudiciais ao meio ambiente, de modo que a função arrecadatória fica subjugada para um segundo plano.

Com efeito, ao se adentrar a seara da tributação ambiental, constata-se, de plano, sua característica preponderantemente extrafiscal, visto que é nítida a atuação do poder público no intuito de direcionar o comportamento dos contribuintes para a adoção de posturas que previnam, neutralizem ou minimizem o impacto negativo sobre o meio ambiente decorrente do exercício de suas atividades.

Para Casalta Nabais, é certo que os tributos ambientais são, em geral, definidos por: a) terem função extrafiscal; b) tributarem atividade mais poluente, atendendo ao princípio do poluidor-pagador; c) presumirem a existência de produto alternativo para o qual possa ser dirigida a procura antes orientada para o produto tributado; e d) pelas suas receitas encontrarem-se, por via de regra, consignadas à realidade da função ambiental. Mas em rigor, são as três primeiras notas que, efetivamente caracterizam os verdadeiros tributos ambientais enquanto tributos de natureza extrafiscal<sup>77</sup>.

Por outro lado, ressalte-se que ao se enfatizar que o caráter extrafiscal é preponderante quando da utilização dos tributos com conotação ecológica, não se está afirmando que a função fiscal está superada ou que possui menor importância no contexto abordado. Na verdade, e aqui cabe resgatar o apontamento que foi feito anteriormente sobre a indissociabilidade das duas funções, quando o Estado deixa de arrecadar ou diminui sua

---

<sup>77</sup> NABAIS, Casalta. Da sustentabilidade do Estado fiscal. In: NABAIS, José Casalta; DA SILVA, Suzana Tavares. (Coords.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 47.

arrecadação em virtude da exação de tributos permeados de extrafiscalidade visando, por exemplo, diminuir a poluição atmosférica, não significa, necessariamente, que seus cofres sofrerão um desfalque. Isso porque é preciso contabilizar os dividendos resultantes da diminuição de gastos com o sistema público de saúde, que necessariamente ocorrerá em função da melhor qualidade do ar resultante diretamente de sua atuação tributária extrafiscal de cunho ecológico.

Noutro prisma, a função tradicional da tributação restará igualmente evidenciada quando as espécies tributárias são manejadas no sentido de captar e disponibilizar recursos destinados a financiar programas de proteção ambiental. Entretanto, ressalte-se que a principal forma de manifestação da tributação verde é através do estímulo a comportamentos ambientalmente corretos e, conseqüentemente, do desestímulo àqueles que vão de encontro a esse desiderato.

Carlos Eduardo Peralta Montero<sup>78</sup> ensina que, grosso modo, os tributos ambientais são instrumentos jurídico e/ou econômicos que permitem orientar as condutas dos diversos agentes econômicos de forma que o seu impacto no meio ambiente seja realizado de maneira sustentável e, quando bem desenhados, são instrumentos que podem harmonizar os interesses econômicos e os objetivos ambientais com maior eficiência e eficácia, permitindo a internalização dos custos socioambientais de origem antrópica.

Resta claro, da análise do que foi exposto supra, que quando o Estado intervém na economia e estabelece o direcionamento das espécies tributárias visando à concretização dos princípios insculpidos no art. 225 da Carta Republicana, está ele atuando com o legítimo objetivo de corrigir falhas causadas pelo comportamento ambientalmente inadequado dos contribuintes, estimulando-os a adotar posturas que promovam a preservação do meio ambiente e coibindo aquelas que causam sua degradação.

É essencial esclarecer que a utilização da extrafiscalidade pelo poder público não é feita com o intuito de impedir determinada atividade. O objetivo é, tão somente, conforme já reiterado, condicionar a liberdade de escolha dos atores econômicos por meio da gradação da carga tributária. A extrafiscalidade é sempre manejada com a intenção primordial de influir na opção do contribuinte pelo exercício de uma ou de outra atividade e na forma como ela será

---

<sup>78</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Extrafiscalidade e Meio Ambiente: O Tributo Como Instrumento de Proteção Ambiental - Reflexões Sobre a Tributação Ambiental no Brasil e na Costa Rica.** Rio de Janeiro. 2011. Tese - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, p. 128-129.

desenvolvida, sempre almejando o estímulo de condutas que resultem em bem-estar social e na preservação do meio ambiente.

Dentre as diversas maneiras sobre como a extrafiscalidade pode exteriorizar-se perante os contribuintes, os incentivos fiscais, por intermédio principalmente das isenções, juntamente com a progressividade e a seletividade dos tributos constituem, indubitavelmente, o principal meio pelo qual o caráter extrafiscal se concretiza com a finalidade de proteger o meio ambiente. Por serem considerados os principais instrumentos a serem manipulados pelo poder público em busca da efetivação do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado por meio da extrafiscalidade, essas três figuras serão estudadas de modo mais detalhado a seguir.

A ideia primordial que envolve o princípio da seletividade é a obrigação de o tributo recair sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. O aludido princípio possui a função de orientar o intérprete das leis e o legislador sobre essa onerosidade diferenciada em função da essencialidade dos produtos.

Logo, a seletividade constitui-se na atribuição de alíquotas diferenciadas em função do produto individualmente considerado ou mesmo do tipo de produto, considerando o gênero, como, *e. g.*, se alimentício, de higiene, têxtil, e outros, de modo que o critério seletivo é conferido pelo próprio legislador tendo em vista o grau de essencialidade dos bens.

Quando o legislador elegeu a essencialidade como o critério exclusivo da tributação seletiva, seu foco estava direcionado exclusivamente para a ideia da acessibilidade do produto ao consumo da população. A intenção é que quanto mais presente a indispensabilidade do produto para atender as necessidades básicas dos cidadãos, menor deve ser a alíquota incidente. O raciocínio é o mesmo quando se considera o sentido inverso: quanto mais supérfluo for o bem, por destinar-se a suprir necessidades meramente voluptuárias, maior deve ser a alíquota. Parte-se da presunção, portanto, que aquele que consome produtos tidos como supérfluos indica, indiretamente, que possui elevada capacidade contributiva, o que justifica uma tributação mais elevada.

Discorrendo sobre o princípio da seletividade, Aliomar Baleeiro<sup>79</sup> ensina que ele está ligado à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias tidas como essenciais à sua existência civilizada devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo

---

<sup>79</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 90.

restrito, que perfazem o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Baleeiro acrescenta que esses produtos são geralmente artigos mais raros e, por isso, mais caros.

Já Ricardo Lobo Torres entende que ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto, individualmente considerado, ou do tipo de produto, se alimentício ou de higiene, sendo que o critério para tal seletividade deve ser dado pelos próprios contribuintes, ou seja, quão essencial um determinado produto industrializado é ou deixa de ser para o seu cotidiano<sup>80</sup>.

Os conceitos e apontamentos feitos até agora são típicos do entendimento tradicional da matéria, que enxerga no critério da essencialidade inerente à seletividade uma abrangência muito estreita, permeada pela ideia de acesso da população a itens essenciais à existência ou sobrevivência humana. Esse entendimento está sendo superado, dando lugar a outro, muito mais amplo, que considera a essencialidade dos bens sob o prisma de conceitos como os de vida com dignidade, qualidade de vida e bem estar, abrindo espaço para o uso da seletividade com objetivos ecológicos.

Roque Antonio Carraza, ao analisar o caráter extrafiscal da seletividade, oferta uma perspectiva mais ampla para os tributos seletivos, averbando que eles devem ser utilizados como instrumentos de ordenação político-econômica, voltados ao estímulo de práticas de operações ou serviços tidos por necessários, úteis ou convenientes à sociedade e, em contrapartida, onerando outros que não atendam ao interesse coletivo e ao bem estar social<sup>81</sup>.

Tomando a lição de Carraza como paradigma e fazendo o paralelo com o atual nível de desenvolvimento do ordenamento jurídico, mormente no que diz respeito aos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição, pode-se afirmar, com propriedade, que o conceito de essencialidade não está mais restrito apenas à satisfação das necessidades primárias, voltadas tão somente à garantia da subsistência dos indivíduos. O conceito em estudo abrange também tudo aquilo que se apresenta como indispensável à manutenção de um padrão mínimo de qualidade de vida, tendo como parâmetro os anseios do lugar, do tempo e da sociedade em que se vive.

Nos termos do que já foi estudado anteriormente, sabe-se que o meio ambiente ecologicamente equilibrado, além de direito fundamental, constitui condição indissociável da qualidade de vida da população, o que o faz apresentar contornos de bem essencial e

---

<sup>80</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Renovar, 2000, p. 326-327.

<sup>81</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 95.

necessário para a garantia do bem-estar individual e coletivo. Não há como estabelecer condições mínimas de existência, com um padrão aceitável, em um ambiente totalmente degradado.

Logo, estando caracterizada a essencialidade da proteção ao meio ambiente como baliza para aplicação da seletividade, tem-se que o fator sustentabilidade deve ser considerado quando da definição de alíquotas e bases de cálculo dos tributos seletivos. Sobre o tema, Lise Vieira da Costa Tupiassu afirma que se demonstra fácil e adequada a introdução de critérios ambientais nos impostos hoje existentes, perfeitamente condizente com a aplicação do princípio da seletividade, já contemplada pelo ordenamento jurídico<sup>82</sup>.

Dentre as maneiras possíveis de aplicação da seletividade à causa ambiental, pode-se mencionar a coibição do manejo e consumo de produtos e mercadorias perigosas e nocivas ao meio ambiente, bem como de serviços que sejam prejudiciais ou que representem potenciais ofensas aos recursos naturais. De outra parte, a seletividade também pode incentivar o consumidor a prestigiar os produtos e mercadorias que sejam produzidos mediante a adoção de tecnologias que minimizem ou anulem os danos ao meio ambiente.

Relacionando a tutela constitucional do meio ambiente com o princípio da seletividade, Eduardo Bottalo leciona que quando a Lei Maior aduz ser dever do Estado zelar pelo meio ambiente, quando ela declara ser direito de todos usufruir do meio ambiente ecologicamente equilibrado, não há dúvidas de que tudo quanto esteja relacionado a esse propósito na área da economia de mercado haverá de ser essencial e, portanto, deverá receber a proteção da regra insculpida no art. 153, parágrafo 3º, da Constituição, inclusive a proteção do poder judiciário.<sup>83</sup>

Feitas as devidas observações a respeito da questão da seletividade, mister adentrar o campo do princípio da progressividade, que se constitui em mais um dos princípios jurídicos constitucionais tributários e que, como tal, atua como uma orientação geral de caráter diretivo sobre as normas tributárias. Sua característica substancial está na possibilidade de elevação das alíquotas dos tributos, de maneira gradual, de acordo com critérios estabelecidos em lei. Está intimamente relacionado com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, fundamentando-se nos mesmos.

---

<sup>82</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: A Utilização de Instrumentos Econômicos e Fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente saudável**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 144.

<sup>83</sup> BOTTALO, Eduardo. **Tributação, Ecologia e Meio Ambiental**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 71.

Mizabel Derzi, dispendo sobre as características da progressividade, afirma que é por meio desse instituto jurídico tributário que se faz possível que as alíquotas de um imposto cresçam à medida que aumentam as dimensões ou intensidade da circunstância considerada pela norma como condição de sua aplicabilidade<sup>84</sup>.

Ricardo Lobo Torres afirma que o princípio da progressividade é, na verdade, um subprincípio decorrente diretamente do princípio da capacidade contributiva<sup>85</sup>. Ele o define como a possibilidade de que o imposto seja cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alarga a base de cálculo<sup>86</sup>.

Conforme já mencionado, a progressividade entrelaça-se com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia e seu objetivo é fazer com que a carga tributária seja mais significativa para os contribuintes que apresentem melhores condições econômicas, o que, segundo José Eduardo Soares de Melo, até mesmo seria um ideal para todos os impostos, uma vez que aqueles que não sejam progressivos, mas que tenham a pretensão de neutralidade, na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade<sup>87</sup>.

No que concerne à compatibilidade entre a progressividade dos tributos e a extrafiscalidade, não só é possível afirmar que os dois institutos são perfeitamente compatíveis, como também que a progressividade constitui um dos mais eficientes instrumentos de efetivação da tributação com caráter extrafiscal, apresentando-se como uma ferramenta hábil a desestimular os contribuintes a adotarem comportamentos considerados inadequados pelo ordenamento jurídico.

O princípio da progressividade é uma técnica instrumental sumamente adequada para a finalidade extrafiscal perseguida na tributação ambiental, bem como para garantir a isonomia tributária. Exemplificativamente, no caso das emissões de gases sobre a atmosfera, a quantificação do tributo deverá ser realizada de acordo com o princípio da progressividade; quanto maior a poluição, maior deverá ser a alíquota aplicada. O mesmo raciocínio pode ser aplicado no caso de um imposto que tribute a eliminação de resíduos; a progressividade das alíquotas deverá considerar fatores como a quantidade e o tipo de resíduos, como, exemplificativamente, se são perigosos, urbanos, industriais e outros.

---

<sup>84</sup> DERZI, Mizabel. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 296.

<sup>85</sup> Em sentido contrário: AMARO, Luciano, op. cit., p.142.

<sup>86</sup> TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 94.

<sup>87</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003, p. 40.

As situações suprarrelatadas são apenas alguns exemplos de como a progressividade pode servir à proteção ambiental enquanto ferramenta da extrafiscalidade. Registre-se que diversos outros tributos podem ter suas alíquotas aumentadas progressivamente em virtude de comportamentos que sejam considerados degradantes do meio ambiente. Aplicar a progressividade em casos como esses resulta no desestímulo da prática dos referidos atos, que não se enquadram nos ideais de proteção ambiental previstos no ordenamento jurídico nacional.

Por fim, veja-se o papel dos incentivos na operacionalização da extrafiscalidade ambiental. Para Marcos André Vinhas Catão, incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, por meio de expediente legislativo específico, com o intuito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico<sup>88</sup>.

Para o mencionado autor, os incentivos fiscais manifestam-se através da suspensão parcial ou total do poder estatal relativo à exação tributária, objetivando conformar determinadas situações, constituindo providência de caráter sempre temporário, diferindo a tributação para o momento em que o poder público tenha atingido os objetivos que pretendia alcançar quando da elaboração da norma incentivadora.

José Eduardo Soares de Melo define incentivos fiscais como o estabelecimento, pelo poder público, de situações desonerativas de gravames tributários, com o natural objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos, tendo como propósito subjacente a realização de diversificados interesses. Ele acrescenta que esses incentivos qualificam-se como prêmios e englobam as imunidades, as isenções, as reduções de base de cálculo, os créditos outorgados e outros, sujeitando-se a um regime jurídico diferenciado porque representam dispêndio para o poder público e benefício para os contribuintes<sup>89</sup>.

É fazendo uso de incentivos fiscais, também chamados de estímulos fiscais ou benefícios fiscais, que a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno. Essa indução de comportamentos pode ser efetivada mediante a concessão de tratamento tributário diferenciado, por intermédio da redução ou até mesmo da eliminação da carga tributária suportada por aqueles que adotarem o comportamento desejado pelo Estado.

---

<sup>88</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas, op. cit., p. 13.

<sup>89</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 72.

A leitura das disposições constitucionais aplicáveis à disciplina dos incentivos fiscais, juntamente às construções doutrinárias sobre o tema, autoriza a conclusão de que o poder público pode se valer desse recurso presente no sistema tributário como forma de orientação social, sendo perfeitamente admitido quando presentes razões de justiça social e de interesse público, ou ainda para a correção de distorções sociais e econômicas, sempre para reverter os resultados obtidos em favor da coletividade como um todo, em respeito à primazia do interesse social sobre o individual.

Quando aplicados na defesa do meio ambiente, os incentivos fiscais conduzem os contribuintes a, voluntariamente, adequar suas atividades e assumir condutas prestigiadas pela política estatal ambiental. Logo, ao conceder incentivos fiscais às atividades não poluidoras, o Estado está seduzindo a sociedade a assumir uma postura ambientalmente correta, já que esta parece mais vantajosa e, concomitantemente, desestimula a prática de atos contrários à proteção do meio ambiente.

Os benefícios fiscais podem atuar tanto servindo ao propósito de estimular condutas, quanto as desestimulando. No caso da concessão de benesses, estas orientam o comportamento dos contribuintes a se posicionarem de maneira preservacionista. Noutro prisma, é certo que o direcionamento das espécies tributárias de modo a agravar a carga tributária sobre as situações relacionadas com a degradação ambiental (aumento de alíquotas, elevação de base de cálculo, entre outros) induz os contribuintes a não agirem de forma prejudicial ao meio ambiente, além de compensar os custos provocados pelos reflexos da conduta ambientalmente inadequada.

Isso posto, conclui-se que o manejo dos incentivos fiscais juntamente com a utilização dos gravames tributários complementam-se para abranger um grande número de condutas que interessam à política ambiental, seja estimulando as ecologicamente benéficas, ou desestimulando as maléficas.

Cristiane Derani, ao dissertar sobre a relação existente entre o princípio do poluidor-pagador e os incentivos fiscais, afirma que esse princípio está diretamente relacionado ao princípio retributivo, de sorte que, a contrário senso, no âmbito da tributação ambiental, o agente “não-poluidor” seria também “não-pagador”. Tal constatação autoriza a existência do que ela denomina de princípio do ônus social, que representa a antítese do princípio do poluidor-pagador. Por meio do princípio do ônus social, as medidas de implementação da qualidade ambiental devem ter seus custos arcados pela coletividade, podendo o Estado

contribuir com uma parte do custo, diminuindo a carga de impostos que recairia sobre os contribuintes<sup>90</sup>.

Com base nos preceitos contidos no princípio do ônus social, tem-se que o controle do equilíbrio do meio ambiente não se daria apenas por meio da ação tributária ativa, mas também da abstenção arrecadatória, justificando, então, a utilização de incentivos fiscais para proteção do meio ambiente. Nesse sentido, corroborando as conclusões mencionadas, Cleucio Santos Nunes aduz que, em uma visão singela, aquele que polui menos pagará menos tributos, o que resulta em ganhos sociais de preservação do bem ecológico. Assim, a política de incentivos fiscais gera maior efetividade no abandono de atividades poluentes<sup>91</sup>.

Ao tratar da problemática que envolve o uso de incentivos fiscais como veículo de realização da tributação extrafiscal com fins ambientais, Paulo Henrique do Amaral afirma que eles fazem o papel de estimulantes para que os contribuintes alinhem suas condutas à proteção do meio ambiente, induzindo-os a se absterem de praticar atividades poluidoras. Visando à realização desse objetivo, a pessoa política competente pode diminuir, retirar ou aumentar a carga tributária do sujeito passivo poluidor<sup>92</sup>. Assim, estimular condutas não agressoras, através de incentivos fiscais, significa possibilitar aos agentes econômicos a adoção de novos equipamentos e a implantação de novas práticas, voltados para atender às normas de proteção ambiental sem, contudo, sufocar o desenvolvimento de suas atividades econômicas.

Finalizado este tópico, conclui-se, com base no que foi estudado até o momento, que a proteção extrafiscal do meio ambiente propugna a internalização dos custos sociais mediante o estabelecimento de benefícios fiscais ecológicos e a introdução do elemento ambiental na estrutura dos tributos vigentes. Em suma, há uma série de possibilidades com o denominador comum de gravar as atividades que, direta ou indiretamente, prejudiquem o meio ambiente e de induzir comportamentos ambientalmente desejados. A ideia contribui para que o agente contaminador assuma suas responsabilidades, controlando as emissões e substâncias contaminantes, instalando equipamentos que minimizem a poluição, utilizando matéria prima “limpa”, aí incluídos, se necessário, a adequação da produção, para o caso da indústria, e o consumo de bens em cuja produção se respeitou o meio ambiente, para o caso dos consumidores.

---

<sup>90</sup> DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2007, p. 160.

<sup>91</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 56.

<sup>92</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 193-194.

### 3.3 LIMITES DO USO DE TRIBUTOS PARA PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

Nos termos do que até aqui foi tratado, tem-se que a atual conjuntura da tributação ambiental no Brasil dá-se preponderantemente através do fenômeno da extrafiscalidade. Nosso sistema jurídico é apto a trabalhar com os tributos ambientalmente orientados no sentido de condicionar comportamentos, utilizando os instrumentos tributários como mecanismos indutores de práticas ecologicamente corretas, ou como desestímulo às atividades nocivas ao meio ambiente. Seja de uma forma, ou de outra, o caráter da tributação ecológica brasileira, conforme visto anteriormente, é sobremaneira extrafiscal.

Essas constatações, as quais foram esclarecidas nos tópicos precedentes, autorizam a conclusão de que, os limites ao uso de tributos para proteção do meio ambiente englobam, também, os próprios limites à efetivação da extrafiscalidade.

Eric de Moraes e Dantas, ao sopesar a flexibilidade inerente ao uso da tributação ecologicamente orientada com as limitações existentes a essa finalidade, explica que é preciso considerar uma justificação constitucional desses tributos de modo a que não percam a sua natureza tributária, buscando harmonizar possíveis tensões entre liberdades, propriedade e meio ambiente por uma releitura da capacidade contributiva aplicada ao fenômeno da finalidade extrafiscal dos tributos. O problema, portanto, não reside em retirar a natureza tributária dos impostos extrafiscais, mas em tornar explícito que mesmo os tributos extrafiscais possuem natureza tributária. Desta natureza tributária decorre o dever de obediência aos limites impostos à tributação, de modo que uma maior margem de atuação dos poderes estatais não autoriza, ainda que para promover direitos fundamentais, relativizações apriorísticas excessivas de outros direitos, igualmente fundamentais, do contribuinte<sup>93</sup>.

Diante disso, mister proceder-se, então, à necessária abordagem para o desenvolvimento deste trabalho, acerca dos limites da extrafiscalidade, visto que estudá-los significa também, dentro dos parâmetros supradelineados, estudar as limitações à tributação ambiental.

---

<sup>93</sup> DANTAS, Eric de Moraes. Impostos extrafiscais ambientais e as exigências de respeito à capacidade contributiva em busca da harmonização de direitos fundamentais. In: MATIAS, João Luis Nogueira; MELO, Alisson José Maia; PEREIRA, Ana Carolina Barbosa. **Direitos fundamentais, fundamentação e eficácia**. Florianópolis: FUNJAB, 2011, p. 339-340.

### 3.3.1 Limites da Extrafiscalidade

Conforme visto, muitas são as possibilidades existentes de utilização da extrafiscalidade a favor da política ambiental. Entretanto, essa amplitude na aplicação de suas possibilidades sofre a incidência de limitações, balizas existentes no ordenamento jurídico. Assim, a extrafiscalidade deve guardar obediência às normas e princípios de direito, além de subordinar-se à realidade em que atua e sofrer os limites advindos da natureza dos instrumentos através dos quais se manifesta.

Tratar das limitações à extrafiscalidade significa estudar esse fenômeno jurídico sob o seu aspecto negativo, no qual, na verdade, não há extrafiscalidade. Isso porque há situações em que o direito não a admite, seja em função da incidência de determinados princípios, seja devido a razões normativas, técnicas, práticas, ou ainda, por ela ser simplesmente ineficaz para a consecução do objetivo para o qual foi considerada a sua utilização.

Ao tratar das limitações concernentes ao fenômeno jurídico da extrafiscalidade, Marcus de Freitas Gouvea oferece uma classificação alicerçada em quatro vertentes, quais sejam: limites jurídico-principiológicos, limites jurídico-normativos, limites lógicos e limites socioeconômicos<sup>94</sup>. Essa classificação apresenta completude e sistematização irretocáveis e, em virtude disso, alinhamo-nos ao posicionamento do autor, de modo que procederemos ao estudo desse tópico nos termos por ele delimitados.

Os limites jurídico-principiológicos são aqueles relacionados aos princípios clássicos do direito tributário, aos princípios gerais relativos aos valores adotados pela Constituição Federal e aos objetivos extrafiscais que a norma jurídica pode apresentar, estando relacionados, ainda, com os direitos fundamentais previstos na Lei Maior.

A subordinação da extrafiscalidade aos princípios acima referidos fundamenta-se no fato aqui já mencionado de que ela existe dentro do ordenamento jurídico, que, por sua vez, estrutura-se ao redor de princípios, levando à conclusão inarredável de que a extrafiscalidade deve, também, guardar obediência aos princípios que conformam nosso sistema legal.

Estando devidamente assentado que a extrafiscalidade deve guardar obediência aos princípios nos quais o ordenamento jurídico estrutura-se, convém mencionar a discussão levantada por Gouvea a respeito de a quais princípios exatamente o instituto sob estudo deve subordinar-se, se àqueles que tradicionalmente regem a atividade tributária ou aos que se

---

<sup>94</sup> GOUVEA, Marcus de Freitas, op. cit., p. 248.

aplicam à atividade econômica, social e cultural do Estado<sup>95</sup>. As respostas variam entre os doutrinadores que se debruçam sobre a questão.

Paulo de Barros Carvalho, manifestando-se sobre essa problemática, afirma que, devido à extrafiscalidade constituir-se na utilização de fórmulas jurídico-tributárias com vistas à obtenção de metas que vão além dos fins puramente arrecadatórios de recursos monetários, o regime principiológico que deve reger a atividade extrafiscal não pode ser outro diferente daquele que orienta as exações tributárias<sup>96</sup>.

Em sentido contrário, há o posicionamento de José Casalta Nabais, para quem a extrafiscalidade estaria subordinada tão somente aos princípios de direito econômico, sendo regida apenas eventualmente pelos princípios de direito tributário<sup>97</sup>.

O entendimento de Gouvea afigura-se mais adequado, quando ele defende que tanto os princípios que conformam o direito tributário, quanto aqueles que orientam as ordens social e econômica, delimitam o perfil das limitações à extrafiscalidade. De acordo com o mencionado autor, os princípios de direito tributário devem ser observados quando da aplicação da extrafiscalidade, visto que é por meio dos institutos deste ramo do direito que ela exsurge para o mundo jurídico. Por outro lado, a extrafiscalidade também deve guardar obediência aos princípios orientadores das áreas do direito que com a tributação se relacionam<sup>98</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coelho, discorrendo a respeito da relação entre a extrafiscalidade e os princípios que informam o direito tributário, ensina que os referidos fenômenos jurídicos interceptam-se e complementam-se para delimitar o perfil possível da tributação, na mesma razão da medida dos efeitos fiscais e extrafiscais almejados, de modo que há uma intrincada teia entre a extrafiscalidade e os princípios tradicionais do direito tributário<sup>99</sup>.

Importa averbar que há posições doutrinárias que consideram o grau de incidência dos princípios tributários em função de uma classificação da extrafiscalidade em primeiro e segundo setores, sendo o primeiro consistente nas espécies tributárias e no agravamento fiscal e o segundo referente especificamente aos incentivos fiscais.

---

<sup>95</sup> GOUVEA, Marcos de Freitas, op. cit., p. 249.

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 150.

<sup>97</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2009, p. 654.

<sup>98</sup> GOUVEA, Marcos de Freitas, op. cit., 250.

<sup>99</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Forense, 2006, p. 735.

Tecendo uma crítica a esse entendimento, Marcos de Freitas expressa opinião no sentido de que, independentemente do veículo utilizado para a consecução da extrafiscalidade, principiologicamente a subordinação será, ao menos, equivalente<sup>100</sup>. Isso porque, numa primeira acepção, o veículo da extrafiscalidade será sempre a norma tributária, quer seja a norma básica ou padrão do tributo, ou mesmo suas variações, com características isençionais, diferenciação de alíquotas ou redução de bases de cálculo. Numa segunda acepção, porque o efeito extrafiscal da norma pode ser idêntico, seja através dos tributos em geral, seja por meio dos incentivos fiscais.

Das considerações doutrinárias aqui esposadas é possível extrair alguns pontos uníssimos, como o de que a extrafiscalidade guarda obediência não somente aos princípios específicos do direito tributário, mas também àqueles afeitos a áreas do direito que se relacionam com mais proximidade da tributação. Isso se explica porque as limitações imputadas à extrafiscalidade são as mesmas que se aplicam ao poder de tributar e as finalidades extrafiscais constituem um desdobramento ou complemento da atividade fiscal.

Dessa forma, resta claro que as atividades tributárias, independentemente do instrumento que utilizem, bem como da função que esteja prevalecendo, seja a fiscal ou a extrafiscal, não poderão desrespeitar os princípios do direito tributário, tais como, exemplificativamente, a capacidade contributiva, o princípio da não surpresa, a legalidade tributária e o princípio do não confisco, assim como também não poderão olvidar dos princípios<sup>101</sup> constitucionais que representem valores não tributários, visto que elas não podem ser utilizadas para fins contrários aos ditames constitucionais.

Em uma última análise, com fundamento em tudo que foi exposto, pode-se afirmar que a extrafiscalidade é limitada pelo arcabouço principiológico constitucional, formado pelas diretrizes tributárias, econômicas, políticas e sociais.

Já as limitações jurídico-normativas são aquelas ligadas às características próprias dos tributos, à sua forma delimitada pelas diretrizes constitucionais e pelos institutos do direito tributário. Também têm relação com as disposições constitucionais sobre competência legislativa, bem como com a atividade administrativa dos entes tributantes.

---

<sup>100</sup> GOUVEA, Marcos de Freitas, op. cit., p. 254.

<sup>101</sup> Relacionados aos princípios, estão os direitos fundamentais constitucionalmente adotados. É intuitivo que a tributação extrafiscal não pode violá-los. Marciano Seabra Godoi elenca como limite à extrafiscalidade o respeito aos direitos fundamentais, como o direito à livre escolha de profissões e a livre expressão do pensamento. - GODOI, Marciano Seabra. **Revista Internacional de Direito Tributário**. São Paulo: Del Rey, 2007, p. 219.

O fundamento dessa espécie de limitação reside na circunstância de que, como já reiteradamente mencionado alhures, a extrafiscalidade somente manifesta seus efeitos mediante a utilização das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico, ou seja, os tributos são o veículo, o móvel das finalidades extrafiscais.

Assim, sabendo-se que os instrumentos por meio dos quais a extrafiscalidade é veiculada estão sujeitos às limitações advindas das regras de direito, a decorrência lógica disso é que a própria extrafiscalidade também está adstrita às referidas regras/limites os quais podem, inclusive, vedar sua exteriorização<sup>102</sup>.

Marcus de Freitas Gouvea elenca quatro possibilidades de vedação da extrafiscalidade decorrentes de normas jurídicas, quais sejam: a) vedação oriunda de norma que proíba o uso de determinada espécie tributária ou instituto de direito tributário direcionado à realização de um fim específico (limites objetivos relativos); b) em função de norma que limite ou proíba a utilização de um instituto específico, independentemente da finalidade extrafiscal que ele poderia proporcionar (limites objetivos absolutos); c) decorrente de regras de competência que impeçam os entes tributantes de utilizarem-se da extrafiscalidade (limites subjetivos) e; d) vedação relacionada com a exigência de qualificação hierárquica da norma que veicula a extrafiscalidade (limites normativos formais)<sup>103</sup>.

A vedação à extrafiscalidade decorrente de limites objetivos relativos ocorre quando o legislador determina expressamente que um tributo não poderá ser utilizado para uma finalidade específica. A Constituição Federal possui diversas disposições nas quais impõe a utilização de um tributo para alcançar um fim predeterminado como, por exemplo, o ITR que, nos termos do parágrafo 4º, I, do art. 153, deve desestimular os contribuintes a manterem propriedades improdutivas.

Em sentido contrário, há outras situações, nas quais a Lei Maior proíbe o uso de um tributo com o objetivo de surtir determinados efeitos, tal como prevê o parágrafo 2º, X, “a”, do art. 155, quando veda a utilização do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para regular a oferta de mercadorias no país. É nessa última acepção que reside o fundamento dos limites objetivos relativos.

---

<sup>102</sup> Segundo Rothamann, ainda que as normas extrafiscais não tenham por finalidade precípua a arrecadação, devem respeito aos limites da fiscalidade, visto que se fundam no poder de tributar e não no poder de polícia. - ROTHAMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 338.

<sup>103</sup> GOUVEA, Marcos de Freitas, op. cit., p. 258.

Quanto à vedação imposta pelos limites objetivos absolutos, seu fundamento encontra-se na possibilidade de o ordenamento jurídico vedar completamente a utilização de determinado instituto jurídico, ainda que sua aplicação fosse destinada a concretizar os mais elevados valores constitucionais. Era o que ocorria no período anterior à Emenda Constitucional nº 29, quando o Supremo Tribunal Federal entendia que não se deveria aplicar a progressividade aos tributos, salvo nos casos em que houvesse expressa previsão para isso no corpo da Constituição.

As vedações previstas no art. 150, VI, da CF/88 também podem ser classificadas como limites objetivos absolutos. Humberto Ávila ensina que em relação às limitações impostas ao poder de tributar, elencadas ao longo do texto constitucional, mormente em seu art. 150, há que se destacar que, em verdade, os dispositivos ali constantes assumem caráter de regras, e, aplicando-se na modalidade “tudo ou nada”, são menos suscetíveis de ponderação<sup>104</sup>.

Já no que diz respeito aos limites subjetivos à extrafiscalidade, tem-se que ela somente pode ser implementada pelo mesmo ente tributante que possui competência para instituir o tributo. Exemplo incontestado dessa espécie de limitação é o que está inscrito no art. 151, III, da Constituição Federal, ao preconizar que somente está autorizada a estabelecer isenções a pessoa política que detenha a competência para instituir o tributo através do qual o incentivo será veiculado. Isso resulta no fato de que a extrafiscalidade, sempre que exteriorizada por meio de isenções, só poderá ser aplicada pelo ente jurídico de direito público interno competente para legislar sobre determinada exação tributária.

Dessa forma, as disposições sobre as regras de atribuições administrativas, bem como aquelas voltadas à competência legislativa presentes nos artigos 21 e seguintes da Carta Federativa, constituem limites jurídicos subjetivos à utilização dos tributos com finalidades extrafiscais.

Sobre o assunto, Marcos de Freitas Gouvea afirma ser razoável que o manejo dos instrumentos tributários direcionados ao alcance dos objetivos constitucionais seja efetuado pela pessoa política que recebeu a incumbência diretamente da Constituição Federal para perseguir tal objetivo<sup>105</sup>.

Por fim, há os limites normativos formais para o uso da extrafiscalidade, que consistem no dever de observação das determinações constitucionais de processo legislativo,

---

<sup>104</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 68-72.

<sup>105</sup> GOUVEA, Marcos de Freitas, op. cit., p. 260.

referentes à técnica utilizada. Na grande maioria das vezes os institutos de direito tributário são veiculados através de lei ordinária. Entretanto, há exceções a essa regra, tais como o caso das imunidades que são determinadas unicamente por meio de normas constitucionais, sejam originárias, sejam derivadas, e a possibilidade de a extrafiscalidade ser efetivada através de normas infralegais.

Quando a extrafiscalidade não estiver impedida de ser utilizada pelos princípios ou pelas normas jurídicas, conforme estudado supra, há ainda a possibilidade de que ela não seja posta em prática em virtude de motivos lógicos que conduzam à conclusão de que o fenômeno jurídico em tela seja ineficaz para atingir o objetivo pretendido.

O direito, em suas mais diversas áreas de incidência, constitui-se uma excelente ferramenta de regramento da conduta social, porém também é certo que algumas técnicas e institutos jurídicos, em virtude de sua especialidade, são eficazes para reger determinados comportamentos e completamente indiferentes em relação a outros. Esse mesmo raciocínio fundamenta os limites lógicos à extrafiscalidade, na medida em que alguns instrumentos da tributação são eficazes quando direcionados a certos objetivos e imprestáveis em relação a outras aspirações, em virtude de sua própria natureza.

Veja-se o caso das contribuições que possuem como uma de suas principais características o fato de terem sua receita afetada, ou seja, com destinação vinculada à consecução de um valor pré-determinado pela Lei Maior. Assim, exemplificativamente, não se pode cogitar na utilização de uma contribuição destinada à seguridade social para que surta efeitos extrafiscais voltados à educação, com os recursos arrecadados aplicados a esta finalidade. Resta evidente a contradição, uma vez que se trata de uma incompatibilidade lógica entre a natureza jurídica da espécie tributária e o fim que se pretende alcançar com a extrafiscalidade.

No exemplo acima mencionado, a limitação lógica atua de forma a impedir que se estabeleçam incentivos a valores que não foram tutelados pelas normas que instituíram as contribuições, de modo que, caso não houvesse essa barreira, poderia ocorrer o desvio de recursos reservados pela Constituição para um determinado fim, recaindo-se numa subversão lógica do propósito conferido à contribuição utilizada como exemplo.

O mesmo raciocínio explica o motivo pelo qual não se podem manejar incentivos fiscais através das figuras tributárias dos impostos extraordinários e dos empréstimos compulsórios, tendo em vista que ambos os instrumentos tributários possuem, em sua própria definição, os recursos por meio deles arrecadados destinados a finalidades específicas.

Estudando as situações em que os limites lógicos impõem-se de forma mais contundente em relação à atuação extrafiscal dos tributos, Marcos de Freitas aponta as limitações decorrentes dos fatos geradores, que podem classificar o tributo como direto ou indireto, conforme seja permitido ou proibido ao contribuinte repassar a carga tributária aos consumidores através dos preços cobrados<sup>106</sup>.

Sabe-se que no caso dos tributos classificados como diretos, incidentes sobre a renda e a propriedade, não há como o contribuinte repassar o ônus da exação tributária via preços, o que os tornam incapazes de afetar preços relativos, visto que não incidem sobre bens ou produtos em circulação na economia. Noutra prisma, são eles perfeitamente aptos a promover distribuição de renda e riqueza.

Noutro extremo, tem-se os tributos classificados como indiretos, incidentes sobre o consumo e especificamente sobre determinados produtos, que são hábeis a afetar preços relativos, porém são completamente ineficazes para aspirações de distribuição de renda e de riqueza.

Logo, por uma questão de limitação lógica, a extrafiscalidade não pode ser utilizada para, subvertendo os efeitos decorrentes da estrutura dos institutos tributários, fazer tributos classificados como diretos atuarem como indiretos, como forma de se obter a consecução de algum valor, ainda que constitucionalmente albergado.

Por fim, conclui-se que as limitações lógicas fazem com que, necessariamente, a natureza dos institutos jurídicos tributários seja observada, já que, em função de suas próprias características, alguns se prestam a atingir determinados objetivos, ao passo em que são incapazes de alcançar outros, decorrendo, daí, a variação dos efeitos extrafiscais tangíveis por cada um desses institutos.

Finalizando o estudo sobre os limites da extrafiscalidade, veja-se, por último, do que se tratam os denominados limites socioeconômicos. Ao se estudar as limitações socioeconômicas à extrafiscalidade é preciso conceber que a utilização desse instituto jurídico se dá tomando-se em consideração as formas como ocorrem as transferências de tributos. Acontece que o mercado pode interferir nessas transferências, inclusive, contrariamente aos interesses do legislador quando estabeleceu os meios e os objetivos a serem alcançados pela medida extrafiscal veiculada.

De acordo com Tixier e Gest, os tributos repercutem sobre aqueles que suportam seus ônus e a realidade econômica que os envolvem. Essa repercussão sujeita-se a diversos fatores,

---

<sup>106</sup> GOUVEA, Marcos de Freitas, op. cit., p. 263.

como, exemplificativamente, o objeto da tributação, a forma de mercado, a estratégia das empresas, entre outros. Logo, é essencial que o criador da medida extrafiscal tome em consideração todas essas interferências para que ela atinja os objetivos pretendidos quando de sua criação<sup>107</sup>.

Dessa forma, não seria adequado desenvolver uma política voltada ao estímulo de determinado produto, sabendo-se que ele será consumido em um mercado tido como inelástico, porque é evidente que não se obterá bons efeitos com essa medida. Como se sabe, num quadro como o relatado, qualquer aumento ou diminuição de tributo será ineficaz, visto que a produção e o consumo tendem a permanecer iguais.

Outra situação em que fica bastante evidente a atuação de fatores socioeconômicos como restrição ao fenômeno da extrafiscalidade é a possibilidade da tendência à economia informal resultar em efeitos indesejáveis. Considerando um quadro em que se utilize do aumento de um determinado tributo com o intuito de desestimular alguma conduta indesejada, é possível que se obtenha um efeito reflexo de elevação nos níveis de marginalidade e sonegação, incrementando, assim, os mercados ilícitos.

Numa acepção mais voltada à questão social como limitação à extrafiscalidade, a doutrina costuma mencionar o exemplo da hipotética criação de uma medida extrafiscal que objetivasse desestimular as comemorações carnavalescas no país (a despeito de sua flagrante inconstitucionalidade, tendo em vista que a manifestação da cultura é um valor protegido pela Constituição Federal) que certamente se mostraria completamente imprestável para a consecução das finalidades almejadas, já que socialmente inadmissível.

Em conclusão, pode-se afirmar que a extrafiscalidade, ainda que principiologicamente adequada, autorizada pelo ordenamento jurídico e logicamente possível, está passível de sofrer limitações oriundas da realidade social na qual a medida tributária veiculadora de objetivos extrafiscais será inserida.

### **3.3.2 A Relação entre as Competências Constitucionais Tributária e Ambiental como Limitação ao Uso Ecológico dos Tributos**

Quando se trata do estudo voltado à formulação de leis que possam ter fundamento na proteção do meio ambiente, uma das questões mais sensíveis que vem à tona é saber quais os limites do Estado para tal mister. Essa preocupação é de grande importância, visto que

---

<sup>107</sup> GEST, Guy; TIXIER Gilber *apud* GOUVEA, Marcos de Freitas, op. cit., p. 270.

conhecer essas limitações ajuda a evitar que, a pretexto de preservação ambiental, o que se tenha seja a mera criação de novo tributo, imbuído de finalidade puramente arrecadatória, sem que haja, de fato, qualquer benefício ao meio ambiente.

Conforme estudado anteriormente, a Constituição Federal brasileira tratou de delimitar um vínculo deveras estreito no que diz respeito à atuação estatal e a proteção do meio ambiente. O dever do Estado quanto à proteção ambiental, conforme insculpido no art. 225, espalha-se por todo o corpo da Constituição, consistindo parte desse dever na obrigação de observar a questão ambiental em suas próprias políticas públicas, bem como controlar a ação originada por particulares que possam efetiva ou potencialmente agredir o meio ambiente.

É nesse sentido que estão presentes nos artigos 23, III, VI e VII, e 24, I, VI, VII e VIII da Carta Federativa, as normas que estabelecem as competências material e formal quanto à preservação do meio ambiente. Nos termos dos referidos dispositivos, a competência material ambiental, voltada ao campo da ação, da tomada de medidas concretas, do estabelecimento de políticas públicas, é comum entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao passo em que a competência para legislar sobre matérias relativas à proteção do meio ambiente, conservação da natureza, defesa do solo, proteção ao patrimônio paisagístico e responsabilidade por dano ao meio ambiente é concorrente entre os referidos entes, estando a União incumbida de estabelecer normas gerais, enquanto Estados e Municípios devem atuar de forma suplementar e residual, respectivamente<sup>108</sup>.

Acontece que, tratando-se de tributação direcionada ao meio ambiente, além da necessária observância das referidas normas constitucionais que tratam da competência legislativa concorrente e material comum a que concorrem todos os entes federados, torna-se igualmente fundamental que a observância dessas regras ocorra concomitantemente à das normas de competência tributária<sup>109</sup> incrustadas nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal.

Dentre toda a celeuma que o uso de tributos com fins ambientais pode gerar, uma questão parece ressoar mais alta que as outras entre os tributaristas: quais são os exatos limites

---

<sup>108</sup> Nesse sentido, merece análise a norma de competência legislativa disposta no art. 24 na Constituição Federal, a qual estabelece a competência concorrente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e o Município para estatuir normas sobre direito econômico, produção e consumo e proteção do meio ambiente, verificando-se dessa forma a existência da primeira limitação a essa competência, o respeito à competência concorrente. - BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 133.

<sup>109</sup> A competência tributária pode ser definida como "*uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.*" - CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 218.

que norteiam a atuação estatal, quando em sua atividade legislativa o ente político estiver produzindo normas com fulcro na preservação do meio ambiente?

É certo que o exercício da atividade legislativa em matéria tributária não pode esquivar-se do cumprimento de todos os aspectos constitucionais a ela afeitos, tendo em vista os princípios e limites perpetrados no corpo da Carta Federativa. Logo, um aspecto resta evidente: a atividade legislativa em matéria tributária exercida com finalidade de preservação ambiental deve estar em estrita consonância às disposições da própria Constituição Federal especificamente no que concerne à autorização para legislar em matéria ambiental.

Sobre o assunto, Luis Eduardo Schoueri afirma que, em função do que dispõe o nosso sistema constitucional acerca das regras gerais de competências, o emprego de normas tributárias em matéria ambiental somente será possível mediante a confirmação da confluência da competência tributária, com as competências referentes à tutela do meio ambiente<sup>110</sup>.

Em outros termos, é possível asseverar que as competências tributárias serão exercidas dentro dos próprios contornos para legislar em matéria ambiental, ou seja, somente é permissível incluir na esfera da chamada tributação ambientalmente orientada as normas que sobressaiam da interação de ambas as modalidades de competência, ou, em outras palavras, as normas tributárias de fins ecológicos devem obrigatoriamente ser produzidas cotejando as competências constitucionais tributárias e as constitucionais ambientais. E, ainda, sempre observando a imprescindível presença dos reflexos do motivo constitucional na estrutura da regra-matriz do tributo, excluída a possibilidade da utilização de tributos como sanção para atividades poluidoras, ou que os mesmos elejam ditas atividades como hipótese de incidência, dado que tributo não é pena<sup>111</sup>.

Neste ponto, é necessário tecer algumas considerações sobre o que seja a regra-matriz de incidência tributária a que a doutrina se refere. A regra-matriz pode ser entendida como uma norma jurídica geral e abstrata que descreve uma hipótese, à qual, acaso verificada a ocorrência do fato nela descrito, atribuí-se um conseqüente. Sua estrutura se assemelha à das normas jurídicas em geral, sendo dividida em hipótese de incidência, também denominada de descritor, e o conseqüente, também chamado de mandamento ou prescritor.

---

<sup>110</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**, op. cit., p. 236-237.

<sup>111</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**, op. cit., p. 334.

A fenomenologia da incidência tributária caracteriza-se pelo efeito de jurisdicizar o fato descrito no antecedente da norma jurídica. Assim, constatada a ocorrência fática da hipótese tributária, a norma incide. A respeito do assunto, o professor Paulo de Barros Carvalho leciona que a norma tributária, em sentido estrito é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição<sup>112</sup>.

Retomando a discussão acerca das competências tributárias e ambiental, pode-se afirmar que, apesar de enfrentar uma dupla conformação de suas disposições a regras de competência, estando harmonizadas as competências constitucionais sobre o exercício da atividade legislativa em matéria tributária, juntamente às de regramento ambiental, é plenamente possível fundamentar a criação de tributos ambientalmente orientados<sup>113</sup>.

Importante anotar que não proceder ao entendimento da tributação ambiental nos termos acima delimitados, além de resultar na inconstitucionalidade das normas tributárias ecológicas, conduz a um problema de ordem prática, visto que propicia indevida abertura para que o poder de tributar exercido pelo legislativo seja utilizado de forma indevida, sob falso pretexto de preservação ambiental, com o único intuito de ampliar a carga tributária imposta aos cidadãos. Tal retrato é perfeitamente plausível, mormente no Brasil, onde a moralidade daqueles que exercem cargos políticos é costumeiramente tão afetada.

Em relação ao assunto, Roberto Ferraz defende que em matéria de tributação ambientalmente orientada, há quem confunda tributo com punição, quem propugne tributos orientados que esbarrariam em impeditivos constitucionais e, até mesmo, quem apresente tributos, lançados com finalidade puramente arrecadatória e sem qualquer orientação ambiental efetiva, como um grande esforço e exemplo na preservação do meio ambiente<sup>114</sup>.

Assim, com vistas a evitar as impropriedades supraesposadas, incumbe ao legislador verificar se o tributo que pretende criar enquadra-se nos motivos que a Constituição Federal prevê como critérios prévios de instituição, em termos materiais, da espécie. Tal providência é essencial, tendo em vista que é por meio dela que se poderá averiguar a possibilidade da combinação da competência tributária com a ambiental, visando à criação e aplicação de tributos que tenham imediata interferência no meio ambiente.

---

<sup>112</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 235.

<sup>113</sup> TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 99.

<sup>114</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 333-353.

### 3.3.3 Os princípios constitucionais tributários como limitação e direcionamento da tributação ambientalmente orientada

Os princípios constitucionais representam o ponto fundamental, são os alicerces, as bases sobre as quais está apoiado o ordenamento jurídico brasileiro. Por conferirem estrutura e coesão ao direito, pode-se afirmar que todas as regras jurídicas fundamentam-se mediata ou imediatamente em princípios, os quais fazem uma referência direta a valores que devem ser observados e respeitados em sua plenitude.

Segundo Geraldo Ataliba, os princípios constituem as linhas mestras que dão o norte e as diretrizes magnas ao sistema jurídico. Eles direcionam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e que devem obrigatoriamente ser perseguidos pelos órgãos do governo, ao mesmo tempo em que expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação da administração e da jurisdição e por estas não podem ser contrariados, devendo ser prestigiados até as últimas consequências<sup>115</sup>.

Sendo inerente aos princípios a qualidade de ser o fundamento sobre o qual se estrutura qualquer política tributária, pode-se afirmar que o direcionamento ecológico dos tributos existentes no ordenamento não pode ser feito de forma indiscriminada e desprovida de qualquer tipo de restrição. Há parâmetros, balizas a serem respeitadas, em sua maioria fixados pelos princípios constitucionais<sup>116</sup> tributários para que a tributação ambiental esteja em harmonia com as previsões legais.

Anote-se que a finalidade extrafiscal dos tributos não pode ser alcançada por meio do uso de mecanismos desproporcionais. Nesse sentido, é preciso ressaltar que ainda que essa finalidade possa justificar a modulação dos elementos que caracterizam o tributo, ela não poderá descaracterizá-lo como tal. Assim, os tributos aos quais se tenha conferido nuance

---

<sup>115</sup> ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 6-7.

<sup>116</sup> Luís Roberto Barroso explica que os princípios constitucionais, explícitos ou não, passam a ser a síntese dos valores consagrados no ordenamento jurídico. Esses valores refletem a ideologia da sociedade, os seus postulados básicos, e os seus fins. Os princípios dão unidade e harmonia ao sistema, integrando as suas diferentes partes e atenuando tensões normativas. Além disso, servem de guia para o intérprete, cuja atuação deve pautar-se pela identificação do princípio que deve ser aplicado ao tema objeto de análise, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que deve ser aplicada no caso concreto. BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 327.

ambiental, como quaisquer outros, devem estar limitados pelos princípios constitucionais de justiça tributária formal e material.

Sobre os princípios constitucionais da tributação, convém mencionar que eles desempenham papel fundamental na elaboração e na aplicação das normas tributárias, de modo que, independentemente de estarem previstos explícita ou implicitamente na Carta Constitucional, são eles as primeiras garantias do denominado *estatuto do contribuinte*.

Acrescente-se, ainda, que os princípios constitucionais tributários atuam também como limitações ao exercício do poder de tributar. Esses princípios são essenciais para a moralidade tributária, que é orientada pelos valores da justiça, da solidariedade, da segurança e da garantia da liberdade dos indivíduos, constituindo-se, dessa forma, a primeira garantia dos contribuintes contra a arbitrariedade e o abuso do poder.

A seguir, pretende-se compatibilizar os princípios do direito tributário com a preservação do meio ambiente, analisando-os como limitações e diretrizes impostos pela Constituição Federal e pela legislação infraconstitucional à tributação ambiental.

Nessa direção, foram elencados alguns princípios próprios do direito tributário previstos na Carta Federativa e que direcionam a tributação ambientalmente orientada, de modo que ao conferir viés ecológico às espécies tributárias, não se ultrapassem os limites legalmente estabelecidos, sob pena de flagrante ilegitimidade da instituição, cobrança e fiscalização dos referidos tributos. Entre os princípios constitucionais tributários existentes, são abordados o da igualdade, o da legalidade e o da capacidade contributiva, visto serem estes os que mais caracterizam o objetivo da presente pesquisa.

O princípio da igualdade diferencia-se dos demais princípios constitucionais por tratar-se de um valor que está positivado também como princípio constitucional. Esse princípio foi elevado à categoria de direito humano em 1948, quando foi consagrado no art. 1º da Declaração Universal dos Direitos Humanos. Na Constituição Federal, ele aparece encartado no preâmbulo como um dos valores essenciais do Estado Democrático brasileiro e no art. 5º, como direito e garantia fundamental dos indivíduos.

A igualdade é considerada como um dos valores superiores dos ordenamentos jurídicos que permite legitimar, equilibrar e tornar proporcionais os outros valores jurídicos: liberdade, segurança jurídica, justiça e solidariedade<sup>117</sup>.

---

<sup>117</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 233.

O princípio em pauta tanto pretende garantir a igualdade formal, no sentido de que a lei deve ser aplicada em condições de igualdade a todos aqueles que estejam numa mesma situação jurídica, quanto intenta albergar a igualdade material, com o intuito de respeitar as desigualdades, visto que admite um trato diferenciador como forma de garantir a paridade de tratamento.

O princípio da igualdade parte da ideia de que deve existir uma igualdade substancial, devendo haver igualdade entre iguais e desigualdade entre desiguais, ressaltando-se que o tratamento desigual deverá estar devidamente justificado de acordo com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ele também é considerado um princípio vazio, visto que constitui uma medida de proporção e razoabilidade que se irradia em todos os outros princípios e valores jurídicos, conferindo-lhes unidade e coerência.

O art. 150, II, da Constituição Federal insere a igualdade no Sistema Tributário Nacional, com a função de atuar como um dos fatores limitantes ao poder de tributar. Segundo a dicção da norma constitucional, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão de profissão ou ocupação por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Dada a sua capacidade de impedir que o legislador estabeleça desigualdades fiscais infundadas, é evidente que a igualdade exerce um papel primordial na seara tributária. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, o princípio tem como objetivo a interdição da arbitrariedade em matéria fiscal, proibindo o estabelecimento de privilégios odiosos e discriminações *intuitu personae*<sup>118</sup>.

Assim, tem-se que a igualdade tributária determina que os contribuintes sejam individualizados em sua situação e que recebam tratamento adequado a esta e idêntico aos demais que se encontram na mesma condição. Tal é assim porque não seria suficiente impor que todos sejam tributados de forma idêntica, visto que não se pode exigir que indivíduos em situações diferentes suportem a mesma carga tributária, sob pena de se ferir o próprio princípio da igualdade.

Convém ressaltar que, ao se falar em igualdade, não se está pregando a existência de uma igualdade absoluta. A aplicação do princípio em tela pressupõe que sejam dados os parâmetros a serem considerados para delimitar o tratamento a ser conferido aos contribuintes

---

<sup>118</sup> TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 331-332.

com o intuito de se evitar distorções, o que implica sempre indagar, quando da aplicação desse princípio: ‘igualdade em quê’ e ‘igualdade para quê’?

Roque Antonio Carraza, dissertando acerca da igualdade, afirma que o aludido princípio exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada, não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente e que ela discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente<sup>119</sup>.

Dessa forma, pode-se concluir que o princípio da igualdade autoriza que haja distinção entre os indivíduos e as situações em que vivem, devendo existir tratamento igual aos iguais e tratamento diferenciado aos desiguais, de modo que cada indivíduo deve submeter-se ao ordenamento jurídico na mesma proporção e forma que seus iguais forem submetidos.

No que diz respeito à tributação ambientalmente orientada, é preciso considerar que o impacto ambiental provocado pelas atividades econômicas desenvolvidas pelos contribuintes é o fator determinante da carga tributária a ser por eles suportada. A partir dessa premissa, pode-se afirmar que o princípio da igualdade autoriza que a exação fiscal a ser suportada pelos poluidores seja proporcional à poluição e ao dano ambiental por eles causado.

Da mesma maneira, os incentivos fiscais a serem concedidos àqueles que possuam conduta ecologicamente amigável deverão guardar as mesmas proporções entre todos aqueles que adotem as mesmas ações de preservação ambiental. Ainda, acrescente-se que a ideia contida no aludido princípio, juntamente ao que prevê o princípio do poluidor-pagador impõe que todos aqueles que pratiquem condutas poluidoras ou degradantes deverão ser onerados.

De acordo com Humberto Ávila, o princípio da igualdade pode fundamentar a obrigatoriedade de comportamentos variados que não mantêm vinculação com a capacidade contributiva<sup>120</sup>, o que nos permite concluir que a igualdade permite uma carga tributária diferenciada, através de critérios orientados pela progressividade, pela seletividade e pela essencialidade ambiental, e não pela capacidade contributiva.

Assim, tem-se que o princípio da igualdade manifesta-se nos tributos ambientais, por exemplo, por meio da aplicação de alíquotas progressivas e da aplicação da seletividade para

---

<sup>119</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 169.

<sup>120</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 364.

distinguir entre produtos com incidência ambiental negativa e produtos ecologicamente corretos<sup>121</sup>.

No tocante à aplicação da igualdade na tributação ecológica, Paulo Henrique do Amaral ensina que por força do princípio em tela deverá haver tratamento tributário isonômico para contribuintes que produzam o mesmo nível de poluição ambiental e, por fim, tratamento desigual para aqueles que ocasionem níveis de poluição diferentes, pois só assim estar-se-á incentivando a proteção ambiental e o desenvolvimento sustentável e, em contrapartida, desestimulando a degradação ambiental<sup>122</sup>.

A igualdade, então, presta-se a evitar que se inflija ao contribuinte que age em flagrante desacordo com as normas de proteção ambiental a mesma carga tributária aplicada àquele que adota práticas ecologicamente corretas como prioridade no desenvolver de suas atividades econômicas. Utilizar-se da tributação de forma diversa, além de contrariar a igualdade a que se alude nesse tópico, implicaria verdadeiro abandono da essência da tributação ecológica, que se destina a estimular condutas ambientalmente adequadas e internalizar as externalidades negativas que, como visto, são os custos ambientais gerados pela atividade e indevidamente suportados por todos.

Devidamente assentada a discussão sobre a igualdade, convém, então, tratar das considerações acerca da legalidade. Para José Afonso da Silva o princípio da legalidade é nota essencial do Estado Democrático de Direito, constituindo-se um de seus princípios basilares, visto que é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Toda a atividade estatal fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei<sup>123</sup>.

Assim é que o princípio em comento irradia-se por toda a atividade estatal e um dos resultados disso é que somente um ato emanado do poder legislativo pode obrigar cidadãos a

---

<sup>121</sup> A tributação ambiental com base na seletividade e na progressividade foi estudada com maiores detalhes no item 3.2.

<sup>122</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 84.

<sup>123</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 423.

cumprirem determinadas prestações que possam representar restrições à sua liberdade, à sua segurança e ao seu patrimônio, por ser esta medida que contempla a segurança necessária a um Estado democrático de direito.

Considerando que todo o ordenamento jurídico e o próprio Estado encontram-se subordinados à legalidade, tal não poderia ser diferente na seara tributária, de modo que ela está limitada pelo princípio da legalidade tributária, também chamada de reserva de lei tributária. De acordo com esse princípio, o tributo deve materializar-se em lei segundo a máxima *nullum tributum sine lege*, de maneira que unicamente o Poder Legislativo, através da lei, poderá estabelecer, modificar, extinguir tributos, ou conceder isenções tributárias.

O princípio da legalidade tributária está previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, que veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. É nítido que, conforme leciona Ricardo Lobo Torres, a legalidade está diretamente vinculada à questão da segurança jurídica, visto que o tributo pode implicar na opressão da liberdade, se o não o contiver a legalidade<sup>124</sup>.

Acerca da relação entre legalidade em matéria tributária e Estado de Direito, Sacha Calmon Navarro Coelho disciplina que nas sociedades livres se exigem regras perenes que assegurem, em matéria tributária, a prevalência dos dois pilares que sustentam o direito como ordem normativa: os princípios da justiça e da segurança. Assim, da mesma forma que hoje se consagrou a máxima da *nullum poena sine lege* no direito penal, também há que se fazer referência ao brocardo *nullum tributum sine lege* no direito tributário. Portanto, onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário, certamente inexistirá Estado de Direito<sup>125</sup>.

Com base no que foi exposto sobre a legalidade no âmbito tributário, pode-se afirmar que uma das consequências de sua aplicação é a de que se excluem do campo do direito tributário o que pode ser admitido como fonte em outros ramos do direito, como, exemplificativamente, os usos e costumes, os acordos e as decisões jurisprudenciais que exercem papel importante de orientação do intérprete, mas que não são hábeis a criar ou modificar qualquer imposição tributária.

Outra implicação decorrente do reflexo desse princípio na tributação é que a lei tributária só pode ser emanada pelo órgão competente e conter todos os elementos estruturais

---

<sup>124</sup> TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 222.

<sup>125</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro apud AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 72.

que compõe qualquer tributo, de acordo com o que está definido na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Transportando o princípio da legalidade para a tributação ambiental, pode-se afirmar que em harmonia com as competências tributárias estabelecidas na Constituição Federal, o direcionamento das espécies tributárias já existentes para a questão ambiental deve necessariamente decorrer de uma disposição legal que permita essa criação ou adequação.

Para que a tributação ecológica seja válida e eficaz na sua totalidade deve, obrigatoriamente, respeitar o princípio da legalidade, de modo que todo incentivo fiscal a atitudes preservacionistas ou tributo que seja utilizado com conotação ambiental, visando modificar condutas ambientalmente degradantes, sejam oriundos de leis devidamente elaboradas, sem quaisquer vícios que as tornem ineficientes e desprovidas de consequências no mundo jurídico.

Noutro prisma, pode-se afirmar também que, em função da obediência à legalidade, o elemento quantitativo do tributo ecológico deverá ser ajustado de forma constante pela autoridade fiscal, dentro dos critérios previamente determinados em lei, com o intuito de que o poluidor modifique a sua conduta e passe a não poluir.

Ainda, anote-se que a norma instituidora, ou sua eventual regulamentação, deverá prever a graduação do tributo ambiental, que deverá ser maleável e determinada por parâmetros técnicos que considerem a eficácia ambiental, possibilitando, assim, a adaptação do tributo aos problemas ambientais e à evolução do conhecimento científico, e a eficiência econômica do instrumento.

Por último, veja-se como se dá o entrelaçamento do princípio da capacidade contributiva com a tributação ambiental. O referido princípio pode ser resumido na ideia de que cada indivíduo deve arcar com uma carga tributária proporcional às particularidades de sua condição econômica. Isso posto, constata-se que o princípio em estudo relaciona-se intimamente com o princípio da igualdade, sendo uma decorrência deste, assim como também está ligado ao ideal republicano consistente na busca de uma sociedade livre, justa e solidária.

Segundo Humberto Ávila, a capacidade contributiva é, na verdade, um critério de aplicação da igualdade. A determinação da medida, que a eficácia econômica desigual de uma regra não poderá ultrapassar, deve ser obtida pela análise das decisões valorativas da

Constituição em favor, por exemplo, da proteção da família e do casamento e da solidariedade social<sup>126</sup>.

O princípio da capacidade contributiva é um dos principais meios para que se alcance a justiça fiscal, dada sua aptidão para fazer com que os que possuem mais, paguem mais impostos. Cabe ao poder legislativo, quando da criação da norma jurídica que instituir determinado tributo, o dever de optar por fatos que demonstrem conteúdo econômico e também constatar desigualdades entre as diversas categorias de contribuintes, ajustando, dessa forma, os tributos à capacidade contributiva, possibilitando que os indivíduos cumpram com o dever de solidariedade política, econômica e social, contribuindo de acordo com suas possibilidades econômicas.

A capacidade contributiva está prevista no art. 145 da Carta Política que prescreve que, sempre que possível, os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, o que nos autoriza concluir que é justo que aquele que possui maior capacidade econômica, pague proporcionalmente mais tributos do que os contribuintes menos abastados. A carga tributária deverá, então, ser ajustada proporcionalmente em função da riqueza demonstrada por cada indivíduo em particular.

Há uma certa celeuma quanto à expressão ‘sempre que possível’ contida no dispositivo constitucional, afirmando alguns, que isso denotaria a relativização do princípio. Entretanto, a melhor doutrina assevera que a expressão diz respeito tão somente ao caráter pessoal do tributo e não à capacidade contributiva. Nesse sentido, Roque Antônio Carraza leciona que a norma deve ser interpretada de modo que, se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, ainda, se a regra-matriz do imposto traçada na Constituição Federal permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva<sup>127</sup>.

Hugo de Brito Machado comunga do mesmo entendimento, ao preceituar que a expressão “sempre que possível”, presente no parágrafo primeiro do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14.02.2006. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 365.

<sup>127</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 101.

<sup>128</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 63.

Quanto à referência somente a impostos contida no texto constitucional, frise-se que a doutrina é uníssona no que diz respeito à aplicabilidade da capacidade contributiva aos tributos em geral, e não apenas aos impostos. José Marcos de Oliveira é taxativo quando afirma que o princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, aplica-se não só ao imposto, mas também às demais espécies tributárias, pois em todas elas trata-se de retirar recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público<sup>129</sup>.

Tratando a respeito do princípio aqui discutido, Luciano Amaro afirma que a capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas, uma vez que onde não há riqueza resulta inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço em busca de água. Entretanto, é preciso ressaltar que na formulação jurídica do princípio, não se almeja apenas prescrever a eficácia da lei de incidência, quer-se, na verdade, preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica<sup>130</sup>.

É possível, com lastro no que foi exposto até aqui, concluir que a capacidade contributiva está diretamente ligada à questão da justiça fiscal, na medida em que busca que cada um contribua conforme suas possibilidades e também possui relação com a manutenção do piso vital mínimo, assim como com o não atingimento do confisco e com a garantia de não cerceamento de direitos fundamentais.

Quanto à relação entre o não-confisco e o princípio da capacidade contributiva, ela apresenta-se bastante evidente quando tomamos em conta o fato de que a tributação deve ser graduada conforme a situação econômica do sujeito passivo para que não implique confisco de seus bens. A vedação do confisco, prevista no inciso IV, do art. 150, da Lei Maior, proíbe que a tributação seja utilizada de forma a ocasionar a perda da propriedade ou da renda do contribuinte sem que exista qualquer tipo de indenização.

A relação entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação ecológica reside no fato anteriormente já mencionado de que o referido princípio atua como limite imposto à tributação extrafiscal no sentido do respeito ao mínimo vital, aos direitos e garantias

---

<sup>129</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário**. Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 48.

<sup>130</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 134.

fundamentais e à não utilização do tributo com caráter confiscatório, o que reflete diretamente na tributação ambiental, tendo em vista sua natureza preponderantemente extrafiscal defendida neste trabalho.

Segundo o magistério de Jorge Jiménez Hernández, o legislador, ao estabelecer um tributo ambiental, deve ser cauteloso ao tributar uma atividade danosa ao meio ambiente, devendo observar os limites mínimos (mínimo vital e proibição de confisco) que todo tributo deve observar, coincidência nem sempre fácil de encontrar e que apresenta uma íntima relação com a degradação ambiental<sup>131</sup>.

Assim, em função do que preconiza a capacidade contributiva, o poluidor-contribuinte deve pagar o encargo tributário de acordo com a degradação por ele causada ou com a intensidade do uso que ele faça dos bens ambientais, de modo a que se afaste completamente qualquer possibilidade da utilização de tributos ambientalmente orientados com efeito confiscatório ou de forma a comprometer o montante mínimo de que o cidadão precisa para sobreviver, sob pena dessa espécie de tributação recair em ilegitimidade por ofender direitos e garantias individuais dos contribuintes.

### 3.4 O CARÁTER NÃO SANCIONATÓRIO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Outra questão atinente à tributação ecológica que é objeto de acirradas discussões doutrinárias é a que diz respeito à existência ou não de caráter sancionatório nos tributos a que são conferidos viés ambiental. Essa celeuma é alimentada pela alegação de que a imposição dos tributos verdes significaria uma possível sanção, visto que a degradação do meio ambiente é algo reprovável pelas normas ambientais.

Inicialmente, anote-se que o art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode constituir sanção pela prática de atos ilícitos. Comentando esse dispositivo legal, Paulo de Barros Carvalho, ao explicitar que a prestação pecuniária não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que ela haverá de surgir de um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese<sup>132</sup>.

Entretanto, do nosso ponto de vista, a questão nos parece de simples solução. Isso porque a tributação ecológica atua dentro dos limites toleráveis de poluição, sendo sempre

---

<sup>131</sup> HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez apud AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 97.

<sup>132</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 24.

utilizada no âmbito das atividades consideradas lícitas pelo ordenamento jurídico, com o intuito de orientação das condutas que resultam em impacto negativo sobre o meio ambiente, não havendo que se falar, portanto, na existência de caráter punitivo na sua utilização, ou mesmo que ela constitui sanção a ato ilícito.

Toda conduta que impacte o meio ambiente e que ultrapasse o campo da licitude será objeto da Lei 9.605/98, conhecida como Lei de Crimes Ambientais, de modo que, como de outra forma não poderia ser, a tributação ambiental não será aplicada com o intuito de repreender tais atos, visto que não é esse seu objetivo.

Nos termos do que vem sendo advogado neste trabalho, os tributos verdes são utilizados para estimular os indivíduos a modificar suas práticas agressivas ao meio ambiente para outras que não o agridam ou que estejam em patamares minimamente aceitáveis pelas normas ambientais. Dessa forma, sempre que a prática poluente possuir características que a enquadrem como uma atividade que deva ser sancionada ou proibida, ela será objeto de uma pena ou de uma multa, nos termos da legislação pertinente, mas nunca do tributo ambiental.

Quem esclarece a questão de maneira bastante elucidativa é José Marcos Domingues de Oliveira, quando aduz que a extrafiscalidade não visa a impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, através da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais. Portanto, a tributação extrafiscal (...) nada tem a ver com uma dita tributação punitiva (...) que pretende “impedir diretamente um ato que a lei proíbe”<sup>133</sup>.

Ademais, complementando o comentário do doutrinador, registre-se que falar em uma prestação pecuniária compulsória que se constitua como punição pela prática de um ato contrário ao ordenamento, significa falar-se em multa, e não em tributo. Considerando que na tributação ecológica não há a aplicação de multas, mas sim o direcionamento das espécies tributárias já existentes para a defesa do meio ambiente, por meio, principalmente, da extrafiscalidade, caem por terra as afirmações de que essa espécie de tributação teria algum sentido sancionatório.

Da lição de Oliveira é possível extrair a conclusão de que, tal como os tributos eminentemente fiscais, os tributos de natureza extrafiscal, dentre eles os tributos ambientais, privilegiam a liberdade dos indivíduos, uma vez que permitem ao contribuinte alternativa de escolha de gravame mais ameno ou a de nenhum gravame tributário, conforme sua atuação se desenvolva neste ou naquele sentido previsto em lei.

---

<sup>133</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 2007, op. cit., p. 49 e 50.

Assim é que as atividades e condutas que se enquadrem no fato gerador do tributo ecológico devem ser lícitas, caso contrário, deverão ser objeto das normas proibitivas, como, exemplificativamente, as que estão encartadas na Lei 9.605/98. Nesse sentido, Paulo Henrique do Amaral afirma que a poluição é um fato humano que pode ser caracterizado como fato ilícito sujeito a sanção, ou como fato lícito e necessário à sociedade, e nesse caso, passível de ser tributado. Evidentemente serão critérios técnicos que permitirão determinar quando o fato deverá ser considerado ilícito ou não<sup>134</sup>.

Convém salientar que o Estado pode utilizar-se de uma série de instrumentos voltados para a proteção do meio ambiente, dentre eles as regras de comando e o poder de polícia, que possibilitam a repressão de ações ilícitas e a orientação da sociedade para a prática de condutas que não causem impacto ambiental, ou que o reduzam ao menor nível possível.

Todavia, somente os instrumentos repressivos e impositivos não são o bastante para direcionar eficazmente o comportamento da sociedade para um padrão de respeito ao meio ambiente que seja considerado minimamente razoável, de modo que a tributação ambiental apresenta-se como um valioso recurso à disposição do poder público que, ao intervir no domínio econômico, possibilita, mediante políticas de incentivo e de desestímulo, a indução dos indivíduos a adotarem comportamentos ambientalmente corretos.

Assim, conclui-se que a tributação ecológica não atua como mecanismo de comando, visto que não estabelece condutas permitidas e proibidas impondo sanções àqueles que agirem contrariamente ao que preceitua a disposição cogente. Ao contrário, a tributação ambientalmente orientada está alicerçada no pressuposto de que todas as atividades econômicas aptas a comporem a hipótese de incidência de um tributo ecológico são lícitas e necessárias ao desenvolvimento da sociedade.

Por isso que se defende que o objeto da tributação verde é a poluição permitida pelo ordenamento jurídico e decorrente de atividades essenciais à sociedade. Por sua vez, as práticas poluidoras ilícitas, ao contrário, são objeto de incidência das normas dotadas de conteúdo proibitivo, estas sim acompanhadas das competentes sanções.

Sobre o assunto, Fernando Magalhães Modé explica que a razão motivadora da tributação ambiental não é a mesma sobre as quais se fundam as sanções. Para ele, a aplicação da tributação ambiental não tem por objetivo punir o descumprimento de um comando normativo proibitivo; ao contrário, a partir do reconhecimento de que uma atividade econômica é necessária à sociedade, seja por fornecer produtos indispensáveis à vida social,

---

<sup>134</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. op.cit., 208.

seja por garantir empregos e renda a determinada comunidade, ou por outra razão qualquer, busca ajustá-la a uma conformação mais adequada do ponto de vista ambiental<sup>135</sup>.

No mesmo sentido, Roberto Ferraz também afirma que a tributação ambiental não representa punição e explica que 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 ilícita, como encargo a ser lançado contra atividades econômicas como punição.

No entendimento de Ferraz, seria totalmente impróprio e errado pretender sancionar atividades poluidoras com tributos mais pesados, uma vez que quando o objetivo for reprimir, o instrumento próprio será a proibição sancionada com multa ou outra pena que o sistema jurídico possa indicar, mas nunca o tributo. Afirma ainda o autor que isto não significa que não se possa tributar diferenciada e mais pesadamente uma atividade nociva ao meio ambiente, porém, não como sanção, já que uma das principais características da tributação ambientalmente orientada é que ela deverá ocorrer, necessariamente, no âmbito das atividades lícitas, como orientadora destas atividades<sup>136</sup>.

A tributação ambiental caracteriza-se por sua flexibilidade, no sentido de que os contribuintes são completamente livres para decidir exercer suas atividades da forma que melhor lhes convém, não estando eles obrigados a se adequarem ao conteúdo ambiental das espécies tributárias ecológicas. Isso porque o objetivo da tributação ambiental é estimular, seduzir os contribuintes e nunca obrigá-los a assumir a postura ecologicamente mais benéfica, fazendo com que esta lhes pareça mais vantajosa em decorrência dos benefícios que lhes são concedidos.

Diante disso, tem-se que a tributação ambiental proporciona ao agente econômico uma margem de manobra para a adequação de seu empreendimento às normas de proteção do meio ambiente, quando então estará apto a receber os incentivos decorrentes de sua nova postura ecologicamente correta. Ao contrário, quando se trata de uma regra de comando proibitiva, o contribuinte fica impossibilitado de proceder a qualquer ajuste, devido às características de inflexibilidade e rigidez dessas normas. Acrescente-se ainda que, quando se trata de normas impositivas, ou o empreendedor as cumpre, ou sofrerá as penalidades previstas em suas disposições.

---

<sup>135</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2007, p. 83.

<sup>136</sup> FERRAZ, Roberto. **Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil**. In: TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 340-341.

Fernando Magalhães Modé elenca outra distinção entre a tributação ambientalmente orientada e as sanções de atos ilícitos, que decorre das finalidades elencadas pelos princípios do poluidor-pagador, da prevenção e da precaução. Em função do que prescrevem esses princípios e das características próprias das exações das espécies tributárias, a tributação ambiental ocorre antes da realização do ato danoso ao meio ambiente, ou de forma a permitir a redução dos prejuízos esperados pela prática de tais ações, mediante o caráter extrafiscal incentivador que possui. De forma oposta, as sanções são aplicadas sempre em momento posterior à ocorrência da conduta ilícita, tendo pouca ou nenhuma atuação preventiva<sup>137</sup>.

Em arremate, com lastro no que foi exposto, restou satisfatoriamente demonstrado que a tributação ecologicamente orientada não se confunde com sanção a atos ilícitos praticados pelos contribuintes. Ao contrário, esse instrumento de política ambiental caracteriza-se pela sua capacidade de orientação da sociedade, visando à adoção de condutas ambientalmente adequadas.

---

<sup>137</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2007, p. 84.

#### 4 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E SEU DIRECIONAMENTO PARA A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

No item 3.1 deste trabalho foi abordado o conceito de tributo e suas características, nos termos do que dispõe o art. 3º do Código Tributário Nacional. Naquela oportunidade também foram relacionadas as espécies tributárias existentes no sistema tributário nacional, quais sejam, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

Feitas as considerações introdutórias sobre o que seja tributo e quais suas espécies, é preciso desvendar em que consiste cada uma delas e de que forma utilizá-las como instrumentos destinados a tutelar o meio ambiente. Conhecer as idiossincrasias de cada espécie tributária é uma questão essencial para solucionar o problema concernente à escolha de qual tributo ou técnica fiscal o legislador lançará mão para solucionar o problema ambiental com que se depare.

Ao ter definido que se utilizará da função extrafiscal dos tributos para solucionar ou amenizar um determinado problema no meio ambiente, o legislador deverá então, escolher, com base em critérios que levem em consideração, entre outros, aspectos relacionados à justiça tributária, o tributo ou técnica fiscal que resulte mais efetiva quando empregada para o fim ecológico almejado. Para cada situação deverão ser ponderados os interesses existentes com vistas a encontrar a solução mais eficiente. Assim, cada instrumento tributário poderá ou não se mostrar eficiente em função de cada situação ambiental específica.

Não há harmonia na doutrina quando se trata da discussão acerca de qual espécie tributária serviria melhor aos objetivos da tributação verde. Conforme lição de Roberto Ferraz, as taxas prestam-se perfeitamente para a proteção do meio ambiente, tanto nas atividades de fiscalização ambiental como nos casos de prestação obrigatória de serviços que tenham caráter ambiental. Segundo o doutrinador, mesmo pouco utilizada no Brasil, outra espécie tributária que poderia ter uma importante aplicação em matéria ambiental é a contribuição de melhoria, ao permitir, *e.g.*, a criação de parques e áreas de preservação ambiental, viabilizando economicamente, e com justiça fiscal, a efetivação de políticas públicas ecológicas<sup>138</sup>.

---

<sup>138</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 348-349.

Cláudia Campos Araújo entende que não há possibilidade de utilizar o imposto na defesa do meio ambiente, visto que essa espécie tributária não possui uma finalidade específica e visa apenas a angariar fundos para os cofres públicos. De acordo com a autora, a natureza e a finalidade dos impostos contrariam a especificidade que o tributo ambiental requer. Finaliza averbando que a única possibilidade de se utilizar os impostos para proteção do meio ambiente seria de maneira indireta, sob a forma de incentivos ou benefícios fiscais<sup>139</sup>.

De outra parte, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas apresenta posicionamento no sentido de que os impostos constituem o campo mais fértil para a extrafiscalidade ambiental, tanto por meio dos impostos em geral, quanto, e principalmente, dos impostos indiretos, que incidem sobre a produção e o consumo<sup>140</sup>.

Não obstante a relevância da discussão apresentada, entende-se, neste trabalho, que os múltiplos fatores que podem impactar a qualidade do meio ambiente e que são capazes de incidir sobre uma ampla diversidade de bens ambientais, impedem que se possa apontar um tributo ecológico ideal a ser utilizado como instrumento de combate às condutas ecologicamente danosas. A respeito do assunto, Cláudia Alexandra Dias Soares manifesta entendimento no sentido de que uma única espécie tributária não é suficiente para gerir a ampla problemática ambiental, fazendo-se necessário o uso diversificado do arcabouço tributário com vistas à obtenção de maior eficiência na gestão dos problemas ecológicos<sup>141</sup>.

Na mesma linha, Paulo Henrique do Amaral leciona que a tributação ambiental pode utilizar-se de qualquer espécie de tributo, desde que em sua estrutura existam elementos que se prestem a incentivar a proteção do meio ambiente ou desestimulem a degradação ambiental, orientando as atividades dos agentes econômicos de forma sustentável<sup>142</sup>.

No sentido de que todas as espécies tributárias podem ser utilizadas no âmbito da tributação ambiental, conforme aqui defendido, citamos os autores: Paulo Henrique do Amaral, Ricardo Saliba, José Marcos Domingues de Oliveira, Celso Fiorillo e Renata Marques Ferreira, dentre outros<sup>143</sup>.

---

<sup>139</sup> ARAÚJO, Cláudia Campos de. et al. **Meio ambiente e sistema tributário**: novas perspectivas. São Paulo: Senac, 2003, p. 36.

<sup>140</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). op. cit., p. 696.

<sup>141</sup> SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O Imposto ambiental - Direito Fiscal do Ambiente**. Coimbra: Livraria Almedina, 2002. p. 24.

<sup>142</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 167.

<sup>143</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 167. SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 293. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed., Rio de

Ademais, reforçando os argumentos supraesposados, a posição adotada nesta pesquisa é de que a configuração dos tributos com objetivos ambientais pode se dar por meio de qualquer critério, seja ele material, espacial, temporal, pessoal ou mesmo quantitativo, previsto na regra-matriz de incidência tributária.

Isso porque não se pode desprezar a importante função de proteção ambiental de vários tributos, que não têm na sua hipótese de incidência (critério material) a previsão de fatos que repercutem no meio ambiente. Entretanto, têm no critério quantitativo uma variação de alíquota que poderá intervir diretamente para a proteção ambiental, como a alíquota reduzida para os veículos elétricos brasileiros, no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Não há, pois, como negar a relevância deste imposto para o fomento à diminuição dos gases de efeito estufa<sup>144</sup>.

Dessa forma, não há que se restringir o tributo com fins ambientais a uma só espécie. A questão da proteção ambiental pode ser fomentada por meio de qualquer espécie tributária, bem como por preços públicos e demais instrumentos da política fiscal, como demonstra a experiência recente de vários países.

Em relação a esse ponto, a doutrina posiciona-se de forma divergente. Tanto no Brasil como em outros países, essa não é uma questão pacífica. Contudo, nos estudos mais recentes, observa-se uma tendência de que todos os tributos possam atuar na proteção ambiental, posição que parece a mais adequada e assim indicada no estudo Modelo de Código Tributário Ambiental para a América Latina (MCTA-AL)<sup>145</sup>.

Convém mencionar, neste aspecto, em virtude da relevância do tema em debate, que o Modelo de Código Tributário Ambiental para a América Latina constitui-se um documento elaborado por iniciativa do Instituto de Estudos Fiscais, vinculado à Universidade Complutense de Madri, o qual, apesar de não ser uma proposta legislativa propriamente dita e

---

Janeiro: Forense, 2007, p. 95-98. FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 79.

<sup>144</sup> O estudo do IPVA como tributo ambientalmente orientado encontra-se no item 5.7 deste trabalho.

<sup>145</sup> En líneas generales, se propone integrar en el Código Tributario el concepto de tributo medioambiental, como centro de atribución de un régimen jurídico especial adecuado a las peculiaridades de las figuras que lo integran. No se trataría de definir una cuarta categoría tributaria situada junto a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, sino de una modalidad especial de tributo que puede abarcar impuestos, tasas, contribuciones especiales u otras figuras de carácter híbrido que presentan unas características comunes en algunos aspectos de su régimen jurídico, con independencia de la categoría tributaria tradicional a la que pertenezcan, que resultaría irrelevante. Si se opta por esta solución, no bastaría con una definición legal de los tributos medioambientales; la norma debería precisar también en qué medida tales figuras quedan sometidas a un régimen jurídico especial (por ejemplo, la distribución de competencias o los criterios de cuantificación). MOLINA, Pedro Manuel Herrera; GONZÁLEZ, Miguel Buñuel. Método y plan. In: GONZÁLEZ GARCIA, Gabriela. (Coord.). **Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina**. Universidad Complutense de Madrid, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. n° 18, 2003, p. 6.

sim um valioso instrumento técnico e acadêmico, contém uma série de propostas e recomendações ao legislador quando da possível elaboração de uma legislação que trate especificamente da tributação ambiental.

Carlos Eduardo Peralta Montero lembra que a proposta do MCTA-AL não é voltada para uma reforma radical nos sistemas tributários dos países da América Latina, da mesma forma que não visa impor a criação de determinados tributos verdes. Constitui-se, na verdade, em uma proposta concreta e simples que permitirá orientar o legislador na hora de avaliar, caso a caso, a possibilidade de implementar um tributo de caráter ecológico, e determinar a figura tributária mais adequada para resolver um determinado problema ambiental<sup>146</sup>.

Dentre as propostas constantes do MCTA-AL estão a introdução, no Código Tributário Nacional, de uma definição do que sejam tributos ambientais, a delimitação de seu fato gerador, a obrigatoriedade de que toda proposta de estabelecimento de um novo tributo ambiental ou de modificação específica das quantias de tributo preexistente deverá incluir, entre os antecedentes e estudos prévios para sua elaboração, uma memória econômico-ambiental que justifique os critérios de quantificação utilizados.

No mesmo sentido, há também previsões no intuito de que a determinação do montante do tributo deverá atender à intensidade da incidência ambiental objeto do gravame, bem como de que o estabelecimento da espécie tributária verde deverá ser acompanhado de medidas que garantam o mínimo existencial individual e familiar das pessoas físicas afetadas direta ou indiretamente pela carga tributária<sup>147</sup>.

Apresentadas essas necessárias premissas, convém apresentar, então, as reflexões sobre as possibilidades de utilizar as principais categorias tributárias em sua função extrafiscal na defesa do meio ambiente.

#### 4.1 IMPOSTOS

O Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 16, que imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal

---

<sup>146</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Extrafiscalidade e meio ambiente: O tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica.** Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Sociais, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2011, p. 246.

<sup>147</sup> MOLINA, Pedro Manuel Herrera; GONZÁLEZ, Miguel Buñuel. Método y plan. In: GONZÁLEZ GARCIA, Gabriela. (Coord.). **Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.** Universidad Complutense de Madrid. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. nº 18, 2003, p. 21-22.

específica relativa ao contribuinte. Com base na dicção do dispositivo legal, tem-se que os impostos constituem modalidade de tributo desvinculada, ou seja, não se faz necessário que o Estado preste algum serviço destinado ao contribuinte ou por ele provocado, para que este se torne sujeito passivo da exação fiscal e passe a ter a obrigação de arcar com o pagamento da referida espécie tributária.

Lecionando sobre as características e natureza jurídica dos impostos, Roque Antonio Carraza explica que o fundamento de validade desse tributo é, tão somente, a competência tributária da pessoa política, o que resulta na desnecessidade, para que ele seja instituído ou cobrado, de que o poder público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer contraprestação ou atividade específica<sup>148</sup>.

Esclarecendo sobre o conceito do que seja imposto, Paulo de Barros Carvalho oferece uma perspectiva deveras completa quando aduz que não se deve procurar na hipótese de incidência dos impostos qualquer tipo de participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer – uma pessoa física auferir renda; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços etc. Ressalta que tanto a formulação linguística, quanto a base de cálculo comprovam que é da índole dessa espécie tributária, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do poder público no que diz respeito ao desenvolvimento de atuações atinentes ao administrado<sup>149</sup>.

A Constituição Federal, nos artigos 153, 155 e 156, dispõe, de forma taxativa, acerca da repartição das competências entre os entes estatais no que concerne à instituição e cobrança de impostos. Dessa forma, é competência da União instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros, a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, a renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários, propriedade territorial rural e grandes fortunas.

É importante ressaltar que a Lei Maior, em seu art. 154, I, prevê a competência residual da União para estabelecer, por Lei Complementar, impostos não previstos no art. 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios de outros impostos nela já previstos.

---

<sup>148</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 463.

<sup>149</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 36.

Já os Estados estão autorizados pela Constituição a instituir impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, bem como sobre a propriedade de veículos automotores.

Os Municípios, por sua vez, possuem competência para criar impostos somente sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição e sobre serviços de qualquer natureza.

Em tese, a utilização dos impostos para a preservação ambiental pode ocorrer de forma direta ou indireta. Ressalte-se, desde já, que os termos direto e indireto utilizados neste tópico em nada se assemelham à típica classificação dos impostos em diretos e indiretos, feita com base na pessoa que suportará, de fato, o ônus do tributo<sup>150</sup>. Conforme será demonstrado a seguir, a terminologia adquire contornos específicos diante do contexto ambiental em que está inserida.

Na forma direta, o Estado cria um imposto em que a hipótese de incidência consistirá na utilização de recursos ambientais ou na poluição causada. Na modalidade indireta, o poder público utiliza os impostos para conceder incentivos fiscais, praticando uma tributação ambiental em sentido amplo, de efeitos extrafiscais, direcionando e estimulando as atividades e condutas dos agentes econômicos, permitindo a introdução de novas tecnologias e novos hábitos de consumo.

Não obstante a constatação de, nos termos do que foi estudado anteriormente, a União deter competência para instituir um imposto ambiental *stricto sensu*, em virtude de haver previsão na Carta Federativa para que o referido ente estabeleça, por meio de lei complementar, impostos não previstos no art. 153, contanto que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles nela já discriminados, o fato é que ainda não existe no nosso ordenamento jurídico um imposto ambiental direto, ou seja, que tenha como fato gerador a poluição ou uso de recursos ambientais.

Por outro lado, a inexistência de um imposto ecológico direto não inviabilizou a utilização dessa espécie tributária com finalidades ambientais. Ao contrário, o legislador tem se utilizado largamente dessa modalidade tributária, de forma indireta, mediante a concessão de incentivos fiscais. Essa forma de concretização da política ambiental, conferindo

---

<sup>150</sup> Sobre a referida classificação: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 111.

incentivos por intermédio da extrafiscalidade aplicada aos impostos, conforme explicitado antes, seja através das isenções, da seletividade ou da progressividade, tem a finalidade precípua de estimular nos contribuintes determinados comportamentos considerados importantes pelo poder público, como por exemplo, a adoção de uma postura ecologicamente equilibrada.

Manifestando-se a respeito da aplicação dos impostos para proteção do meio ambiente, Lídia Maria Lopes Rodrigues diz que essa espécie tributária proporciona o mais fértil campo de eleição extrafiscal, sejam os impostos em geral ou, principalmente, os impostos indiretos, incidentes sobre a produção e o consumo. De acordo com a doutrinadora, eles podem ser vastamente utilizados como instrumentos de tributação ambientalmente orientada, por meio de mecanismos e graduações de alíquotas, reduções de base de cálculo e seletividade, isenções e restituições, dependendo da natureza dos produtos, visando a adequar ou desestimular a produção dos que sejam poluidores ou cujo processo produtivo afete negativamente o ambiente<sup>151</sup>.

Nesse ponto, afigura-se claro que o imposto ambiental, por possuir caráter indireto, possui finalidade eminentemente extrafiscal. Todavia, isso não significa que ele não apresente também uma finalidade arrecadadora, que também servirá ao propósito de proteção do meio ambiente.

Dessa forma, é possível afirmar que, ao lado da finalidade predominantemente extrafiscal desse tributo, existirá também, ainda que com caráter subsidiário, uma consequência econômica relevante. Noutros termos, quer-se dizer que uma vez ocorrido o fato gerador do imposto ambiental, exsurgerà, inevitavelmente, uma obrigação pecuniária a ser suportada pelo sujeito passivo da exação fiscal. Assim, ainda que os impostos ambientais possuam caráter extrafiscal, como qualquer outro tributo, eles podem arrecadar receitas que, ao menos em tese, deveriam ser destinadas à proteção e preservação do meio ambiente.

Entretanto, em função do princípio constitucional da não afetação da receita oriunda de impostos, os valores arrecadados por meio dessa espécie de tributo não podem ser destinados a um fundo ambiental específico, nem mesmo serem diretamente empregados no financiamento de ações em prol do meio ambiente. Em razão da relevância do aludido princípio para a tributação ecológica por meio de impostos, convém tecer maiores considerações a seu respeito.

---

<sup>151</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa Ambiental: utilização de instrumentos tributários.** In: TORRES, Heleno Taveira. op. cit., p. 697.

Muito embora não seja tema específico de direito tributário, visto que partilhado entre este e o direito financeiro, o princípio da vinculação de receitas ou, como a doutrina convencionou mais comumente chamá-lo, princípio da não-afetação, além de constituir-se, como é da natureza de todo e qualquer princípio jurídico, norte para interpretação e aplicação do direito, possui ainda a função de, conforme leciona Marcos André Vinhas Catão, ligar funcionalmente o direito financeiro e o direito tributário<sup>152</sup>.

Segundo o referido jurista, há setores da doutrina que entendem a não-afetação apenas como uma regra de direito financeiro, ao passo que outros a enxergam como verdadeiro princípio, sob a justificativa de que essa disposição constitucional é destinada especificamente ao legislador orçamentário que se encontra impedido de instituir lei que vincule, de alguma forma, a receita proveniente de impostos. Catão acrescenta que o referido princípio possui nítido caráter negativo, por incorporar uma limitação de índole constitucional que impede, salvo algumas exceções, a vinculação da receita tributária proveniente da exação de impostos.

O princípio em comento encontra-se disposto no inciso IV, do art. 167, da Constituição Federal, e veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo algumas exceções inseridas no corpo da Lei Maior que vêm sendo ampliadas por meio de emendas constitucionais. Dessa forma, estão alheias à vedação aqui tratada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159; a destinação de recursos para as ações e serviços de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos artigos 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º do art. 167. Mister anotar que o dispositivo constitucional fala em vinculação de receita apenas de impostos, o que significa que é possível vincular taxas e contribuições de melhoria, o que não poderia ser diferente, por conta mesmo da própria natureza dessas espécies tributárias.

Ainda na esteira das exceções ao princípio da não-afetação, a Carta constitucional facultou aos Estados-membros e ao Distrito Federal vincular até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida a programa de apoio à inclusão e promoção social, nos termos do

---

<sup>152</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Novas perspectivas no princípio de não-afetação e destinação da receita tributária. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 566-567.

parágrafo único do art. 204, e de igual percentual para o fundo de fomento à cultura para o financiamento de programas e projetos culturais, conforme § 6º do art. 216.

Enriquecendo a discussão sobre o tema das exceções, Kiyoshi Harada aponta ainda a Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01 de março 1994, que incluiu os artigos 71 a 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Os aludidos dispositivos instituíram o Fundo Social de Emergência para os exercícios de 1994 e 1995, com o objetivo de sanear as finanças da União e promover a estabilização econômica (art. 71 do ADCT)<sup>153</sup>. Para formação desse fundo, foram estabelecidas novas vinculações, ainda que provisórias, como se depreende do art. 72 do ADCT, envolvendo, entre outros: o produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pela União, suas autarquias e fundações; parcela do produto da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); o produto da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) resultantes de alterações introduzidas pelas Leis 8.847, 8.848 e 8.849, todas de 28/01/1994; parcelas do produto de arrecadação resultante da elevação de alíquotas da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1, do art. 22, da Lei nº 8.212, a qual passou a ser de trinta por cento para os exercícios de 1994 e 1995, além de vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuadas as vinculações retrocitadas.

Anote-se, que na história das constituições brasileiras, a regra da não afetação foi consagrada a partir de 1967, mediante a proibição à afetação da receita de todos os tributos, à exceção apenas dos impostos únicos, que eram impostos específicos (sobre petróleo, telecomunicações e energia elétrica). Essa disposição se manteve com a Emenda Constitucional nº 01/1969, que, além de especificar quais seriam esses impostos únicos, possibilitou que leis complementares — normas infraconstitucionais, portanto — instituíssem novas exceções a essa vedação. A constituição de 1988, no entanto, adotou critério diverso, impedindo a vinculação de receitas apenas de impostos (tendo em vista os diversos tributos parafiscais nela contidos), porém, não possibilitou qualquer exceção infraconstitucional à regra

originária.

Superados o conceito, o arcabouço histórico e as exceções constitucionais, deve-se acrescentar que o princípio da não-afetação, abordado sob o prisma atual da concepção de orçamento público, constitui um verdadeiro instrumento de intervenção política e econômica do Estado. Instrumento este vital para viabilizar os interesses dos grupos detentores do poder.

---

<sup>153</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 71.

É perfeitamente compreensível que, do ponto de vista político, e como forma de perpetuar o *status quo*, haja uma grande resistência à inclusão de novas exceções ao disposto no art. 167, IV, da CF/88, ainda que tais exceções estejam fundadas em argumentos extremamente relevantes, como é o caso do incremento na eficiência quanto à utilização ecológica dos impostos.

A doutrina divide-se quanto à flexibilização do princípio, de modo que há aqueles que pregam que a referida disposição constitucional não deve ser mitigada em nenhuma hipótese, alegando, basicamente, que não se pode retirar a capacidade de gestão de recursos públicos por parte da Administração Pública, tendo em vista que essa prerrogativa é vital para a consecução de um programa de governo e da própria governabilidade em si. Por outro lado, há discursos defendendo a inclusão de mais exceções ao princípio em tela, ou mesmo sua própria desconstitucionalização, de forma que interesses públicos e direitos fundamentais dos cidadãos possam ser melhor atendidos, ou mesmo viabilizados com tais medidas.

José Marcos Domingues de Oliveira possui entendimento no sentido de que, em função do princípio da não-afetação, não pode haver o que ele chama de mutilação de verbas públicas. O Estado não pode ser privado da massa de dinheiro arrecadado, uma vez que deve ter a prerrogativa de destinar seus recursos da forma que melhor lhe convier, obedecendo aos parâmetros que eleja como preferenciais. Segundo ele, não se pode colocar o Estado dentro de uma camisa de força, reduzindo seus recursos, sob pena de os objetivos de governo virem a ser frustrados<sup>154</sup>. Em suma, a disponibilidade para agir da Administração Pública, em sua competência discricionária quanto à aplicação de recursos públicos, deve ser intocável.

O Professor Ricardo Lobo Torres apresenta entendimento ainda mais extremado e afirma que não deve existir nenhuma exceção ao princípio da não-afetação, defendendo a restrição a toda e qualquer vinculação de receita tributária. Conforme Torres, não deveria existir sequer a possibilidade de vinculação de receitas das contribuições e taxas<sup>155</sup>.

Observando o posicionamento dos supracitados juristas, é possível concluir que, no Brasil, o princípio da não-afetação é elevado a um patamar de importância significativo no ordenamento jurídico. Todavia, tal condição acabou gerando o que muitos tributaristas consideram uma das maiores distorções existentes atualmente no nosso sistema tributário. Essa distorção consiste no que é conhecido como redirecionamento de receitas advindas de

---

<sup>154</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 385.

<sup>155</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 123.

contribuições e taxas, as quais, por força de disposições constitucionais, deveriam estar vinculadas a despesas específicas, como, *e. g.*, a saúde e a seguridade social.

Marcos André explica que a não-afetação de tributos no Brasil é aplicada tão somente aos impostos, em virtude mesmo de sua característica de tributos não vinculados. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, mesmo no caso de contribuições à seguridade social, as quais ostentam a qualidade de tributos vinculados e que deveriam necessariamente ter sua receita aplicada na seguridade, o Tesouro Nacional pode utilizar os valores arrecadados em gastos gerais do Estado<sup>156</sup>.

Entende-se, em virtude do exposto acima, que posições mais radicais em defesa da não abertura de exceções ao princípio da não-afetação, como as mencionadas anteriormente, podem não ser o melhor caminho para um manejo eficiente do orçamento público, principalmente quando considerada a importância da garantia de provimento de recursos a determinadas áreas consideradas mais sensíveis para a sociedade. No que tange ao tema específico deste trabalho, qual seja, a tributação como instrumento de proteção ambiental, restará demonstrado a seguir a importância de se repensar o princípio da não-afetação, o que conduz, necessariamente, à sua flexibilização.

Inicialmente, ressalte-se que o posicionamento adotado neste trabalho está alinhado ao setor da doutrina que entende que a efetividade de um modelo de tributação ambientalmente orientada no Brasil, passa, necessariamente, pela vinculação da receita dos impostos já existentes no ordenamento jurídico aos quais seja conferido direcionamento ecológico, devendo os valores por meio deles arrecadados serem destinados a ações específicas para a proteção do direito fundamental ao meio ambiente. É essencial para a efetiva tutela desse bem jurídico que os referidos recursos sejam remetidos para um fundo específico voltado a subsidiar ações diretamente relacionadas à sua proteção<sup>157</sup>.

Tecendo algumas considerações sobre política orçamentária, anote-se que é fato inconteste que os recursos hoje destinados ao meio ambiente são insuficientes para custear as atividades inerentes à sua defesa. Tratando da área ambiental especificamente, os recursos orçamentários dirigidos ao Ministério do Meio Ambiente são, originalmente, oriundos dos impostos, que custeiam as atividades gerais do Estado. Logo, concluí-se que o montante dos

---

<sup>156</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas, *op. cit.*, p. 568.

<sup>157</sup> BRAGA JUNIOR, Sérgio Alexandre de Moraes; PAULA, Leonardo Nascimento de. Análise do Princípio da Não-Afetação de Tributos Frente à Implementação de uma Tributação Ambiental no Brasil. In: XXII Encontro Nacional do CONPEDI/UNINOVE, 2013, São Paulo. **Sociedade Global e seus Impactos Sobre o Estudo e a Efetividade do Direito na Contemporaneidade**, 2013. p. 408.

recursos destinados ao meio ambiente está sujeito, assim como todas as áreas que não possuem exceção constitucional que lhes vincule a receita de um determinado imposto, à política governamental que estabelece a prioridade de sua atuação.

Roberto Wagner Lima Nogueira explica, com muita propriedade, que a decisão acerca de em qual área os recursos serão aplicados é essencialmente política. O governante elabora um plano de ação, demonstra-o nas leis orçamentárias, indica as fontes de seu atendimento e realiza a despesa. O plano de gastos é produto das convicções ideológicas, religiosas, políticas e sociais do grupo que detém o poder<sup>158</sup>. A questão ambiental, o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, não é tido como prioridade pelo Estado brasileiro, muito embora sua essencialidade e importância justifiquem a postura inversa.

Assim, considerando-se que não há prioridade orçamentária para o financiamento de políticas ambientais que concretizem as disposições constantes no art. 225 da Carta Federativa, conclui-se pela existência de um lamentável descompasso entre as atribuições ambientais deferidas à União, Estados e Municípios na Lei Maior e os recursos disponíveis para efetivá-las.

A questão da falta de prioridade ambiental na gestão do orçamento público, juntamente à condição do meio ambiente como direito fundamental, nos termos da Constituição Federal de 1988, são fundamentos suficientes para justificar a inclusão de mais uma exceção ao disposto no art. 167, IV, da CF/88. Tendo em vista que se está tratando da proteção a um direito fundamental, perfeitamente admissível considerar que a receita advinda dos tributos ambientais esteja em sintonia com a finalidade extrafiscal almejada, destinando-se esses recursos diretamente ao custeio de atividades direcionadas à recuperação, prevenção ou mitigação de danos ambientais, ou mesmo para custear programas de preservação do meio ambiente.

Todavia, tal entendimento está atrelado a uma quebra de paradigma no que diz respeito ao princípio da não afetação, especificamente no que tange ao seu caráter de princípio absoluto, o que é defendido por grande parte da doutrina, conforme já mencionado alhures. Nesse sentido, temos as lições de Marcos André Vinhas Catão, ao defender que o princípio em apreço não deve ser absoluto, e que, na verdade, deve ser repensado sob uma nova ótica, especialmente quando se trata de países em desenvolvimento, os quais, a par dos impostos, já

---

<sup>158</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Teoria dos gastos públicos**. Direito Financeiro e Justiça Tributária. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004, p. 189.

dispõem de diversos tributos (como contribuições e taxas), que já são afetados pela sua própria natureza<sup>159</sup>.

Observando a experiência alienígena, exemplo singularmente relevante é o dos Estados Unidos da América (EUA), com a política dos chamados *superfunds*, especificamente aquele instituído pela lei de reautorização e reforma do Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act (CERCLA)<sup>160</sup>, datado de 1986. O mesmo é composto por receitas diretamente afetadas, principalmente dos impostos sobre petróleo, produtos químicos e derivados. Tais receitas são utilizadas diretamente pela Environmental Protection Agency – (EPA), nas ações voltadas a combater os lançamentos ou liberações de substâncias perigosas que possam pôr em perigo a saúde pública ou o meio ambiente. Há uma lista nacional de prioridades, e os recursos oriundos do *superfund* são utilizados também para que as áreas contaminadas presentes nessa lista sejam investigadas e seu saneamento executado.

Conforme já mencionado anteriormente, não há celeuma quanto à questão da afetação relacionada às contribuições e às taxas, até mesmo em função de sua natureza contraprestacional. A problemática existe somente em relação aos impostos, em razão do princípio aqui estudado. Tomando em consideração o princípio do poluidor-pagador, cerne da tributação ambientalmente orientada, é razoável afirmar que a afetação das receitas conferiria maior legitimidade ao imposto ambiental, refletindo na comunidade a certeza que o princípio em comento fora respeitado<sup>161</sup>.

Nesse diapasão, retomando o que foi esposado supra acerca do controle por parte da sociedade quanto ao gasto de recursos pelo poder público, é claramente mais fácil para os setores interessados da sociedade fiscalizar o dispêndio de divisas para uma determinada área, no caso, ao meio ambiente, quando esses valores estão vinculados diretamente aos tributos. A *contrario sensu*, a destinação de recursos para uma determinada causa, quando advindos do orçamento geral, tem demonstrado ser sempre mais lenta e menos efetiva que o modelo de vinculação de receitas. Em outras palavras, parece que seria muito mais simples aos cidadãos fiscalizar e cobrar dos gestores públicos a aplicação de recursos à proteção ambiental, se eles fossem todos originários de receitas vinculadas a tributos verdes.

---

<sup>159</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas, op. cit., p. 566.

<sup>160</sup> United States Environmental Protection Agency. Disponível em: <<http://www.epa.gov/superfund/>>. Acesso em: 4 set. 2013.

<sup>161</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Extrafiscalidade e meio ambiente: O tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica.** Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Sociais, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2011, p. 149.

Nesse mesmo sentido, esposando entendimento sobre a questão do controle dos gastos fiscais, Catão ensina que em países nos quais esse controle ainda deixa muito a desejar, caso do Brasil, seja devido a não assimilação de conceitos como o de responsabilidade fiscal, ou mesmo devido à repartição de competências tributárias entre diferentes entes federados, apresenta-se imprópria a adoção taxativa do princípio da não-afetação<sup>162</sup>.

No mesmo prisma, tem-se a doutrina de Amaral, defendendo que o melhor modelo de tributação ambiental englobaria a instituição de tributos que não só internalizassem as externalidades ambientais negativas, mas que também estabelecessem a vinculação dos recursos arrecadados para as atividades de proteção ao meio ambiente<sup>163</sup>.

Registre-se, inclusive, a relação do princípio da não-afetação com o princípio ambiental do poluidor-pagador. Este é, sem dúvida, o mais estudado princípio geral de direito ambiental e seu fundamento, conforme visto, baseia-se na premissa de que a poluição decorre de um uso abusivo dos bens que constituem o meio ambiente e que isso ocorre porque o uso desses bens, geralmente, é livre, não acarretando nenhum custo para o agente econômico. Todavia, esse custo é suportado pela coletividade, seja pela própria deterioração do meio ambiente, com a conseqüente perda do bem-estar, seja pelo custo econômico com o qual ela terá que arcar para reduzir ou eliminar a poluição causada no decorrer das atividades econômicas.

Logo, é essencial que aquele que polui arque ao menos com parte do custo da utilização dos recursos ambientais, não somente porque é justo, mas também porque o acréscimo desse custo no processo produtivo, direta ou indiretamente, acarretará a diminuição da contaminação. Isso posto, convém ressaltar a opinião de Pérez de Ayala<sup>164</sup> quando, ao sopesar a relação entre os princípios aqui tratados, afirma que é preciso que o tributo ambiental, alicerçado no princípio do poluidor-pagador, seja um tributo afetado a financiar os custos de uma ação pública corretiva da poluição causada pelo agente econômico.

Assim, a reforma do art. 167, IV, da CF/88, é essencial para a viabilidade de um modelo de tributação orientado à consecução da proteção ambiental, na qualidade de direito fundamental dos cidadãos, nos termos do art. 225 da Carta constitucional. Ressalte-se que, muito embora estejamos alinhados a uma corrente moderada, muitas são as vozes que se

---

<sup>162</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas, op. cit., p. 581.

<sup>163</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 162.

<sup>164</sup> AYALA, J. L. Pérez de; AYALA, López de. El Principio Quien Contamina Paga Como Principio de Justicia del Tributo. In: STERLING, A. Yábar (dir.); MOLINA, Pedro Manuel Herrera (coord.). **La Protección Fiscal Del Medio Ambiente**. Aspectos Económicos y Jurídicos. p. 143-146.

insurgem com uma posição mais radical, como é o caso de José Marcos Domingues de Oliveira, para quem a desconstitucionalização do princípio da não-vinculação representaria uma evolução no direito constitucional brasileiro<sup>165</sup>. O Prof. José Marcos critica arduamente a ausência de espaço legal, que não permite que a legislação infraconstitucional possa mitigar a regra da não-afetação. Segundo ele, o ideal é deixar que o legislador tenha liberdade para decidir sobre a vinculação ou não da receita oriunda de impostos em função de valores legítimos (relevância da causa, programas de governo, anseios da população, etc.) que demandem um cuidado especial ou preferencial em relação a outras pautas<sup>166</sup>.

Por fim, ao se defender a vinculação das receitas oriundas de tributos verdes, ressalte-se que um dos principais argumentos favoráveis à manutenção da não-vinculação, qual seja, o não-engessamento da liberdade de escolha por parte do administrador público, não mais se justifica no período em que vivemos, em que se apresenta uma gestão tributária limitada pela rigidez orçamentária, além da questão da responsabilidade fiscal e da divisão de responsabilidades entre o executivo, legislativo e judiciário na gestão do orçamento público. Há tempos que o poder executivo não é mais absoluto na condução dos gastos públicos, inclusive em função do período de supremacia da chamada Constituição Financeira no qual vivemos<sup>167</sup>.

## 4.2 TAXAS

As taxas possuem como sua mais marcante característica o fato de serem um tributo de caráter eminentemente contraprestacional, vinculado a uma determinada prestação estatal, que pode ser a prestação de serviço público específico e divisível ou o exercício do poder de polícia, efetivamente prestados ao contribuinte ou colocados à sua disposição.

Essa espécie tributária, assim como os impostos e as contribuições de melhoria, caracteriza-se por ser de competência comum, estando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios autorizados a instituí-la. Ainda, as taxas não poderão ter base de cálculo ou

---

<sup>165</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 152.

<sup>166</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Contribuições Parafiscais, Finalidade e Fato Gerador**. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 73, São Paulo: Dialética, 2001, p. 56-57.

<sup>167</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas, op. cit., p. 581.

fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, bem como também não podem ser calculadas em função do capital das empresas<sup>168</sup>.

No contexto da extrafiscalidade ambiental que vem sendo discutida neste trabalho, é essencial citar a lição de Simone Martins Sebastião sobre a adequação das taxas ao desempenho de finalidades extrafiscais. Para a autora, mesmo sendo uma espécie de tributo vinculada a uma atividade estatal específica, as taxas podem ser adotadas com índole extrafiscal. Enquanto tributo, a taxa é instrumento jurídico apto a auxiliar o Estado no cumprimento dos seus objetivos, podendo ser utilizada tanto para a obtenção de recursos financeiros (fins fiscais), quanto para o atingimento de resultados econômicos, sociais ou políticos (fins extrafiscais), de modo que não há impedimento para que elas, sobretudo aquelas exigidas em face do exercício do poder de polícia estatal, em caráter efetivo e específico, sejam utilizadas pelo poder público como instrumentos jurídicos indutores de condutas<sup>169</sup>.

Aproximando as características e as possibilidades do uso das taxas à questão ambiental não é difícil concluir que a proteção do meio ambiente, enquanto interesse coletivo, pode beneficiar-se da utilização dessa espécie tributária para sua promoção, visto que o aludido tributo presta-se a buscar uma retribuição pela fiscalização de atividades potencialmente poluidoras ou por serviços públicos de natureza ambiental prestados aos sujeitos passivos ou colocados à disposição deles.

É cediço que as taxas de caráter ecológico são alvos de duras críticas no sentido de que têm pouca capacidade incentivadora, devido ao fato de serem calculadas com lastro em valores consideravelmente diminutos quando comparados ao dano ambiental, o que as distancia do princípio do poluidor-pagador. Esse tributo também é considerado como responsável pela venda de autorizações para poluir, visto que há a possibilidade da cobrança de taxas decorrentes da autorização de exploração de recursos naturais, assim como da liberação de atividades com grande potencial para a degradação da natureza.

Entretanto, apesar desses pontos de vista serem argumentos legítimos e merecedores de estudo mais aprofundado, eles não são suficientes para elidir a importância do uso dessa espécie tributária com fins ecológicos. Lise Vieira da Costa Tupiassu menciona o caso das taxas sobre serviços e aponta o exemplo daquelas referentes à coleta de lixo, que podem perfeitamente desempenhar um papel incentivador, caso haja um sistema de graduação de

---

<sup>168</sup> Constituição Federal de 1988, art. 145 c/c Código Tributário Nacional, art. 77.

<sup>169</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins, op. cit., p. 167-168.

alíquotas estruturado de acordo com o grau de poluição apresentado pelos resíduos coletados<sup>170</sup>.

Igualmente, pode-se cogitar a cobrança de taxas para financiar atividades de recuperação do meio ambiente degradado, direcionando os recursos arrecadados para custear o serviço prestado pelo Estado ao mesmo passo em que se atribui ao poluidor a obrigação de arcar com as despesas geradas pela sua conduta não sustentável.

Em estudo sobre a tributação ecológica, Ricardo Lobo Torres também considera as taxas um dos melhores instrumentos para a proteção ambiental, complementada pela política financeira apoiada também nos preços públicos, nas contribuições econômicas e na extrafiscalidade dos impostos<sup>171</sup>.

Quanto ao uso ambiental desse tributo atrelado ao exercício do poder de polícia pelo Estado, tem-se que ele resta caracterizado quando os interesses individuais e particulares dos poluidores ficam limitados e condicionados ao interesse público e ao direito de toda a coletividade ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Pode-se citar, como exemplo, a possibilidade da arrecadação por meio das taxas financiar o sistema de fiscalização ambiental de empreendimentos econômicos potencialmente poluidores.

Sobre a instituição de taxas com fundamento no exercício do poder de polícia direcionado à proteção do meio ambiente, Heleno Taveira Torres menciona que aquelas relacionadas a licenciamentos periódicos podem ser uma iniciativa tributária oportuna e plenamente autorizada pela Constituição Federal, para os casos de descumprimento de normas ambientais. O autor faz a observação de que esse tipo de tributo não seria uma sanção para um ilícito cometido, mas estaria relacionado com uma condição para a continuidade da exploração ambiental, sem prejuízo da aplicação de multas e outras punições em caso de danos ambientais<sup>172</sup>.

Paulo Henrique do Amaral explica que a tributação ambiental através de taxas imputa ao poluidor-contribuinte o custo dos serviços públicos específicos necessários à preservação e recuperação do meio ambiente ou à fiscalização ou monitoramento de atividades econômicas relacionadas com a potencialidade ou efetiva lesão aos bens ambientais. Assim, a taxa

---

<sup>170</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: A Utilização de Instrumentos Econômicos e Fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente Saudável**. Rio de Janeiro: Renovar: 2006, p. 141.

<sup>171</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Valores e princípios no direito tributário ambiental**. In: TORRES, Heleno Taveira, op. cit., p. 37.

<sup>172</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Da Relação Entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental: Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”**. In: TORRES, Heleno Taveira, op. cit., p. 110-111.

instituída em razão do poder de polícia terá que ser criada por meio de lei e não tem, obrigatoriamente, a necessidade de gerar benefícios para o contribuinte<sup>173</sup>.

Perfilhando o mesmo entendimento, José Marcos Domingues de Oliveira afirma que as taxas ambientais, que devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes, podem gerar substanciais receitas para o custeio das tarefas administrativas; isto sem prejuízo de também poderem produzir efeito indutor no poluidor que o faça buscar alternativas de comportamento ecologicamente adequado visando diminuir o montante de taxa que lhe cabe pagar<sup>174</sup>.

No que concerne às discussões acerca dos critérios que devem ser utilizados para estabelecer os valores a serem cobrados por meio das taxas ambientais, advoga-se a ideia de que, uma vez que esse tributo é vinculado à prestação de uma atividade estatal específica, sua base de cálculo deveria guardar relação com o montante a ser despendido pelo poder público na atividade prestada sem, obviamente, deixar-se de lado o princípio da igualdade tributária, de modo que aquele que cause maior poluição ou degradação arque com valores maiores, já que também ocasionou maiores dispêndios para o Estado.

#### 4.3 CONTRIBUIÇÕES

Há, no corpo da Constituição Federal, a previsão de quatro espécies de contribuições de natureza tributária. São elas as contribuições de melhoria, encartadas no art. 145, III, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, estando estas últimas previstas no art. 149, *caput*.

Dentre as espécies de contribuições mencionadas, aquelas que apresentam características que as tornam aptas a serem utilizadas em prol do meio ambiente são as contribuições de melhoria e as contribuições de intervenção no domínio econômico. Assim, tendo em vista o objetivo deste trabalho, essas são as contribuições que serão estudadas nos próximos tópicos.

---

<sup>173</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 172.

<sup>174</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente – proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 60-61.

### 4.3.1 Contribuições de Melhoria

Conforme já mencionado, essa espécie de contribuição foi prevista pelo art. 145 da Carta Federativa e sua principal característica é o fato de estar vinculada à realização de alguma obra pública que valorize a propriedade imobiliária do contribuinte. Trata-se também de um tributo de caráter contraprestacional, vinculado, que tem como finalidade custear o valor do empreendimento estatal. Para dimensionar o *quantum* dessa contribuição, deve-se observar tanto a despesa total realizada pelo poder público, como o acréscimo de valor para o imóvel do contribuinte diretamente relacionado com a obra pública realizada.

Ressalte-se, dentre as características dessa espécie tributária, que o fato que enseja a sua cobrança e a correspondente quantificação não é apenas a realização da obra, mas sim a valorização imobiliária dela decorrente, de modo que é imprescindível, num encadeamento lógico, que primeiro a obra pública seja construída, decorrendo daí a valorização do imóvel, para que somente após isso o proprietário possa ser tributado.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 82, determina que a instituição de contribuições de melhoria pelas pessoas políticas competentes, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, deve ser precedida da publicação de edital em que constem diversos elementos, como o memorial descritivo do projeto, o orçamento do custo da obra, a determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, a delimitação da zona beneficiada e a determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas. Igualmente, deve ainda ser fixado prazo para que os interessados possam impugnar quaisquer dos elementos do edital.

Reiterando o que já foi mencionado, o montante da carga tributária devido pelo contribuinte a título de contribuição de melhoria é obtido mediante o sopesamento de fatores como o gasto realizado e os benefícios gerados para o proprietário. Ademais, pode-se ainda elencar como características dessa espécie tributária a possibilidade de se proceder, através dela, à amortização dos custos de novas obras públicas, bem como a exigência de maior transparência na sua execução e nos procedimentos licitatórios, visto que os recursos são especificamente destinados e passíveis de controle por parte da população.

São muitas as possibilidades advindas do emprego da contribuição de melhoria para a consecução dos objetivos ambientais<sup>175</sup> previstos no art. 225 da Lei Maior, já que por meio desse tributo poderão ser construídas obras públicas que resultem em benefícios diretos para o meio ambiente e que, concomitantemente, propiciem aos contribuintes a valorização de seus bens imóveis, como, exemplificativamente, a arborização de logradouros, a edificação de parques, praças, bosques e áreas de conservação ambiental. Pode-se ainda citar, como exemplos de obras públicas para melhorar a qualidade ambiental, a construção de sistemas hidráulicos específicos de saneamento, de depuração ou que permitam a disponibilidade ou o uso da água, do tratamento de resíduos e da obtenção de benefícios de caráter espiritual e recreativo para os cidadãos.

Nesse sentido, Paulo Henrique do Amaral ressalta que a construção de obras públicas de caráter ambiental atenderá ao interesse coletivo, pois participará para a elevação do bem-estar comum, possibilitando o desenvolvimento de atividades em ambientes arborizados, benefícios paisagísticos, além de contribuir para a educação das pessoas e outras melhorias ecológicas de caráter público<sup>176</sup>.

Em estudo acerca da viabilidade de se imprimir à referida espécie tributária conteúdo ambiental, Regina Helena Costa assevera que a contribuição de melhoria pode ser empregada na proteção do meio ambiente. Como o pressuposto necessário para a sua exigência é, nos termos do art. 145, III, da CF/88, a realização de obra pública que venha a provocar a valorização imobiliária particular, se a referida obra voltar-se à preservação ambiental, como, por exemplo, a construção de parque urbano, poder-se-á exigir uma contribuição de melhoria verde<sup>177</sup>.

Afirma José Marcos Domingues de Oliveira que essa espécie tributária possui um grande potencial arrecadador e, além disso, pode transformar-se num elemento estimulador de grandes obras de profundo sentido ambiental. Não obstante seu caráter utilitário, tais obras contribuem para a educação ambiental da população, tendo em vista que a ignorância tem

---

<sup>175</sup> Nessa linha de pensamento, concordamos com Roberto Ferraz, quando ele afirma que a correta utilização da contribuição de melhoria permitiria uma equação justa, diferente da existente atualmente, permitindo a criação de parques e áreas de conservação ambiental. - Cf. FERRAZ, Roberto. op. cit., p. 349.

<sup>176</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. op. cit., p. 179.

<sup>177</sup> COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil**. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). op. cit., p. 328.

íntima conexão com a destruição do meio ambiente, a educação ambiental torna-se um tema bastante relevante nos colóquios que abordam a problemática ecológica<sup>178</sup>.

A criação de uma consciência ambiental na população deve ser um ponto prioritário em qualquer política de preservação e proteção ambiental, tendo em vista que a falta de informação dos cidadãos não lhes permite saber como agir para contribuir com a preservação do meio ambiente em que estão inseridos.

Ao se tratar do uso das contribuições de melhoria com finalidade ambiental, há dois pontos que merecem ser ressaltados. O primeiro diz respeito ao fato de que, por meio desse tributo, o poder público pode concretizar ações ecologicamente benéficas, construindo obras públicas sem que seja preciso subtrair dividendos do erário, visto que todos aqueles que tiverem seus imóveis beneficiados e valorizados pelos empreendimentos construídos ficarão obrigados a pagar a contribuição pertinente, já que recursos públicos foram utilizados em seu benefício.

O segundo ponto a ser destacado é o nítido caráter redistributivo que envolve essa espécie tributária, já que os contribuintes que tiveram seus imóveis valorizados pela obra pública realizada beneficiaram-se de recursos públicos angariados por meio dos mais diversos tributos que foram, por sua vez, exigidos de todos os outros contribuintes. Considerando que houve um benefício nitidamente individual por parte dos donos dos imóveis valorizados, benefício esse advindo do pagamento de tributos por parte da população, a contribuição de melhoria, não obstante suas outras funções já mencionadas, inclusive a de natureza ambiental, presta-se a corrigir essa distorção.

Assim, reafirma-se o entendimento perflhado nessa pesquisa de que as contribuições de melhoria podem ser utilizadas com função extrafiscal ambiental tanto em razão dos motivos supraelencados, como pela possibilidade dos entes públicos serem incentivados a construir obras benéficas ao meio ambiente, considerando que os recursos investidos serão devidamente repostos por conta da exação fiscal em comento.

#### **4.3.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico**

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) está prevista no art. 149 da Constituição Federal de 1988 e se caracteriza por ser um tributo de competência

---

<sup>178</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 95-96.

exclusiva da União, que poderá ser estabelecido quando o Estado necessitar intervir em determinadas atividades econômicas. Nos termos da Carta Federativa, a receita proveniente da CIDE deverá ser obrigatoriamente destinada ao custeio da intervenção estatal no domínio econômico, o que a torna, portanto, uma espécie tributária de caráter vinculado.

Logo, pode-se afirmar que a contribuição possui uma função essencialmente extrafiscal interventiva e que o produto de sua exação, resultante de sua função fiscal, deve ser destinado à consecução de ações vinculadas a mesma atividade sobre a qual foi imposta.

Sobre a obrigatoriedade da destinação da receita arrecadada para o setor econômico que deu ensejo à criação da CIDE, Marco Aurélio Greco afirma que essa vinculação constitui fundamento de validade e legitimidade desse tributo, de modo que a não destinação, de fato, dos valores arrecadados à finalidade pertinente não é apenas uma questão de infração à lei, mas extrapola este fenômeno para negar a razão de ser da contribuição, provocando o seu desvirtuamento<sup>179</sup>.

No entendimento de Paulo Henrique do Amaral, a CIDE só poderá ser utilizada nas situações em que o poder público tenha que intervir sobre as atividades econômicas, assumindo o papel de agente normativo e regulador, de acordo com o que preconiza o art. 174 da Carta Federativa. Seu fato gerador será uma atuação estatal indiretamente referida ao obrigado, ao contrário do que ocorre com as taxas. Dessa forma, a contribuição só se justifica em face de uma vantagem proporcionada pelo Estado ao contribuinte, ainda que aparentemente inexistente<sup>180</sup>.

O ente tributante, ao instituir a contribuição de intervenção no domínio econômico, deve guardar obediência às disposições constitucionais acerca da ordem econômica e financeira brasileira e, conforme já examinado alhures, a defesa do meio ambiente é um dos diversos princípios que fundamentam a ordem econômica, nos termos do que dispõe o inciso VI, art. 170, da Constituição Federal.

A contribuição de intervenção no domínio econômico de caráter ambiental nasce justamente da combinação dos artigos 149 e 170 da Lei Maior, assumindo a natureza de tributo ecológico vinculado, por destinar sua arrecadação diretamente ao desenvolvimento de políticas de defesa do meio ambiente a serem fomentadas no âmbito do setor econômico que motivou sua instituição.

---

<sup>179</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 26.

<sup>180</sup> Cf. AMARAL, Paulo Henrique do. op. cit., p. 183.

Helena Taveira Torres, ao dissertar acerca da utilização das contribuições de intervenção no domínio econômico para a concretização da política ambiental, ensina que a tutela do meio ambiente perfaz um campo muito propício para o emprego dessa espécie tributária, na qualidade de instrumento voltado à garantia do princípio elencado no artigo 170 da Carta Republicana, quando prescreve que a ordem econômica, ao ter por fim assegurar a todos uma existência digna, observe a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação. O autor finaliza seu comentário acrescentando a necessária ressalva de que a CIDE ambiental deve limitar-se sempre ao grupo vinculado à materialidade eleita, a partir do motivo constitucional<sup>181</sup>.

Resta assentado, então, que a instituição da CIDE fará com que os agentes econômicos que atuem em determinado setor do mercado, e que degradem o meio ambiente, sejam obrigados a incorporar ao seu processo de produção ou ao valor final de seu produto os custos dos efeitos negativos que atingem toda a coletividade, em decorrência dos métodos adotados em seus empreendimentos econômicos ecologicamente inadequados.

A professora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, expressando-se sobre o tema em comento, aduz que, sendo a contribuição de intervenção no domínio econômico um tributo de utilização preponderantemente extrafiscal, de atuação na atividade econômica, destaca-se sobremaneira sua importância na implementação de políticas ligadas ao meio ambiente. Assim, a instituição e exigência da CIDE almejam valores prestigiados pelo ordenamento jurídico, entre os quais está a preservação do meio ambiente, e para tanto deverá ser graduada de maneira a incidir de forma mais gravosa para os contribuintes que estiverem mais distantes desse objetivo, devido a práticas poluidoras, e menos gravosa sobre aqueles cuja atividade esteja de acordo com esse desiderato, em postura ambientalmente amigável. Dada a permissão dos artigos 149, 170, VI e 225, V, da Lei Maior, pode ser utilizada esta opção para a criação de tributo voltado ao financiamento das despesas referentes à consecução da política de conservação ambiental, como, exemplificativamente, uma contribuição exigida das empresas do setor madeireiro para financiar programas de reflorestamento<sup>182</sup>.

Anote-se, por fim, que a vinculação da receita obtida com a arrecadação da CIDE criada com propósitos ecológicos é um fator que faz desse tributo um valioso instrumento

---

<sup>181</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Da Relação Entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental: Os Limites dos Chamados Tributos Ambientais**. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). op. cit., p. 146.

<sup>182</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa Ambiental: utilização de instrumentos tributários**. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). op. cit., p. 701.

para a efetivação da política ambiental, já que, diferentemente do que ocorre com os impostos, por conta da vedação prevista no art. 167, IV, da Constituição Federal, sobre a qual já nos reportamos previamente, os valores arrecadados deverão ser destinados a ações específicas de proteção do meio ambiente. Ademais, mister acrescer à característica da vinculação da receita o fato do âmbito de atuação da CIDE ser direcionado tão somente para os setores da economia que estiverem poluindo e/ou degradando o meio ambiente, o que reforça a tese aqui defendida, de que essa espécie tributária é perfeitamente compatível com o uso ambiental.

#### 4.4 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Os empréstimos compulsórios estão previstos no art. 148, I, II e parágrafo único da Constituição Federal. Da leitura desse dispositivo depreende-se que a competência para instituir essa espécie tributária é exclusiva da União e que tal prerrogativa deverá ser exercida mediante lei complementar. Há apenas duas hipóteses que permitem a criação desse tributo: a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observando-se o que dispõe o art. 150, III, “b” da própria Lei Fundamental que trata do princípio da anterioridade. Ressalte-se que em ambas as eventualidades, a destinação dos recursos arrecadados por meio do empréstimo compulsório estará atrelada à despesa que fundamentou sua instituição.

Durante muito tempo perdurou uma discussão doutrinária a respeito da natureza jurídica dos empréstimos compulsórios, que envolvia questionamentos quanto a eles serem, realmente, um tributo, visto que sua própria denominação gerava dúvidas acerca da sua classificação ou não como espécie tributária. Questionava-se, sendo ele um empréstimo, como poderia ter a compulsoriedade caracteristicamente inerente aos tributos.

O argumento utilizado para eliminar as dúvidas quanto à natureza jurídica dos empréstimos é o de que sua compulsoriedade está ligada à obrigação legal. Dessa forma, essa espécie tributária independe, para sua criação, de qualquer acordo ou vontade do contribuinte. Ela nasce tão somente da vontade da lei, que a cria abstratamente e que a impõe ao sujeito passivo para que este cumpra sua obrigação de pagamento, independentemente de sua vontade.

No que pertine ao assunto, Paulo de Barros Carvalho atesta que o quadro jurídico-constitucional dos empréstimos compulsórios é, atualmente, sensivelmente diverso daquele

contido na Constituição Federal de 1967. De acordo com Carvalho, isso se deve não à circunstância de que, agora, o instituto esteja com sua configuração tributária nitidamente exposta, tornando-se difícil sustentar posições dissonantes, mas, sobretudo, porque a disciplina normativa é diferente. O autor conclui afirmando que sempre entendeu que o empréstimo compulsório tinha a natureza jurídica própria das entidades tributárias, de modo que não se justificavam aquelas teorias que o classificavam de forma diferente, ainda que amparadas pela distinção que o próprio texto fazia entre "casos excepcionais" e "casos especiais"<sup>183</sup>.

Alinha-se, neste trabalho, ao setor da doutrina que defende veementemente a índole tributária dos empréstimos compulsórios, uma vez que eles satisfazem, plenamente, as cláusulas constantes do art. 3º do Código Tributário Nacional, dispositivo legal que abriga a definição daquilo que o nosso sistema jurídico entende por tributo, assim como também atende à sua noção genérica insculpida na Magna Carta. A necessidade de restituição, característica inerente ao conceito de empréstimo, não afasta sua natureza tributária porque, nos termos do artigo 4º do CTN, o nome atribuído à figura ou o destino dado ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo.

Além disso, cite-se a lição de Alfredo Augusto Becker, para quem a obrigação do poder público de restituir ao contribuinte os valores angariados por meio de empréstimo compulsório não elide sua natureza de tributo devido à exação dessa espécie tributária envolver duas relações distintas, com naturezas jurídicas diferentes. A primeira dessas relações é de natureza tributária, visto que o sujeito passivo é um determinado indivíduo e o sujeito ativo é o Estado. Já a segunda relação é de natureza administrativa, já que o sujeito ativo é aquele indivíduo e o sujeito passivo é o poder público. Becker complementa o raciocínio anterior ressaltando que a relação jurídica administrativa é um *posterius* e a relação jurídica tributária é um *prius*, isto é, a satisfação da prestação na relação jurídica de natureza tributária irá constituir o núcleo da hipótese de incidência de outra regra jurídica (a que disciplina a obrigação de o Estado restituir) que, incidindo sobre sua hipótese (o pagamento do tributo), determinará a irradiação da outra (a segunda) relação jurídica, esta de natureza administrativa<sup>184</sup>.

---

<sup>183</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 31.

<sup>184</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 381.

Superada a discussão acerca da natureza jurídica do empréstimo compulsório, restando definitivamente assentado que esse instituto jurídico é, de fato, um tributo, mister detalhar as possibilidades de sua utilização na causa ambiental.

Conforme já explicado, a Carta Federativa autorizou a União a cobrar empréstimos compulsórios somente em duas hipóteses, quais sejam, para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, bem como no caso de investimento público relevante de caráter urgente e de interesse nacional. Considerando as referidas possibilidades de instituição do tributo em tela, é possível verificar diversas possibilidades de sua vinculação às questões ambientais quando ocorrerem fatos, eventos ou desastres ecológicos que resultem na decretação de estado de calamidade pública pelo Estado, advindo daí a necessidade de medidas urgentes por parte da sociedade e do poder público destinadas a neutralizar ou minimizar seus efeitos sobre a população e sobre o meio ambiente.

As calamidades públicas de natureza ambiental que resultem na criação de empréstimos compulsórios podem tanto ser eventos da própria natureza, como, exemplificativamente, erupções vulcânicas, tsunamis, inundações, terremotos, desmoronamentos e outros, como também podem ser resultado da interferência de atos humanos sobre a natureza, que desencadeiem desastres ecológicos, tais como as queimadas propositais e os acidentes nucleares. Dessa forma, com vistas a conter ou diminuir os efeitos dessas calamidades, pode ser necessário lançar-se mão do que a Constituição Federal chama de despesas extraordinárias.

A resolução de problemas ambientais que necessitem de investimento público urgente e que seja de interesse nacional é outra possibilidade de autorização para criação de empréstimos compulsórios. Aqui, mister retomar a classificação do direito ao meio ambiente equilibrado como direito difuso, de interesse direto de toda a coletividade, conforme previsto na Lei Maior. Tendo esse fato em consideração, pode-se concluir que a maior parte dos problemas ambientais que possam surgir serão considerados de interesse nacional, implicando, assim, a plena legitimidade da utilização dos empréstimos compulsórios aplicados à proteção e conservação do meio ambiente.

Roberto Ferraz, em artigo sobre a orientação ambiental das espécies tributárias, elenca as seguintes razões pelas quais entende que os empréstimos compulsórios podem ser interessantes instrumentos para viabilizar políticas públicas ambientais: a) a possibilidade de serem instituídos em função de calamidade pública que pode ser de natureza ambiental; b) a possibilidade de serem criados para a realização de investimento público de caráter urgente e

de relevante interesse nacional que também pode ser de natureza ecológica; e c) a necessária aplicação dos recursos arrecadados nas finalidades para as quais foram criados, conforme previsto no parágrafo único, do art. 148, da Constituição<sup>185</sup>.

Anote-se, ainda, no que diz respeito à destinação da receita em sede de empréstimo compulsório, que é obrigatória a sua aplicação à despesa que deu ensejo à sua instituição. Tal medida possui o claro intuito de proteger o contribuinte de eventuais arbitrariedades perpetradas pelo ente tributante, como o desvio dos valores arrecadados, ou mesmo que o poder público faça uso da espécie tributária em comento sem que realmente existam os motivos autorizadores de sua criação. Assim, uma vez instituído empréstimo compulsório com supedâneo em motivos de natureza ambiental, haverá flagrante inconstitucionalidade se os numerários arrecadados não forem aplicados, em sua integralidade, em ações dirigidas aos problemas ambientais autorizadores da criação do tributo.

---

<sup>185</sup> FERRAZ, Roberto. **Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil**. In: TORRES, Heleno Taveira. op. cit., p. 350.

## **5 ALGUMAS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS ECOLÓGICAS EM USO NO BRASIL**

Foi observado, no capítulo anterior, que a espécie tributária ou técnica fiscal que deve utilizar o legislador para a proteção do meio ambiente é um assunto que não pode ser resolvido de forma genérica. Naquela oportunidade, restou assentado que a escolha deverá ser realizada caso a caso, privilegiando parâmetros técnicos e de justiça tributária, com vistas a se encontrar a opção mais adequada e eficiente.

Verificou-se, igualmente, que cada um dos instrumentos tributários existentes no ordenamento jurídico pode ser direcionado para os objetivos ecológicos almejados pelo poder público, dependendo de cada situação ambiental e da compatibilização com as características próprias de cada tributo, na medida em que em sua estrutura existam elementos que possam ser manejados para incentivar a proteção ambiental ou desestimular a degradação do meio ambiente, orientando as atividades dos agentes econômicos a ocorrerem de forma sustentável.

Para efeitos práticos, diante da impossibilidade de examinar neste estudo todas as situações atualmente existentes no Brasil em que as espécies tributárias têm sido utilizadas de forma direcionada à proteção do meio ambiente, foram selecionados, com base na relevância das medidas tributárias analisadas e na disponibilidade de dados oficiais sobre elas, alguns casos específicos sobre os quais serão feitas reflexões e análise de suas características, assim como, na medida do possível, buscar-se-á fazer alguns apontamentos acerca da eficácia dessas medidas em relação ao objetivo ecológico a que se propõem.

### **5.1 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU), MEIO AMBIENTE E A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE**

O Imposto Predial e Territorial Urbano está previsto no art. 156, I, da Carta Federativa, o qual estabelece que é competência dos municípios a sua instituição. Conforme restará demonstrado a seguir, o IPTU pode ser utilizado na defesa do meio ambiente por meio da progressividade, adotando alíquotas diferenciadas para propriedades que contenham áreas protegidas no ambiente urbano ou com finalidade produtiva ou de serviço no interesse da qualidade do meio ambiente.

De acordo com Hely Lopes Meirelles, não existe obstáculo que impeça a utilização do IPTU com um fim extrafiscal pelas municipalidades, através de um sistema de graduação de sua alíquota, a fim de propiciar a implantação de planos urbanísticos locais, ou para atender a

outras conveniências coletivas, tendo em vista o princípio que prescreve a função social da propriedade, (CF, art. 156, I e § 1º)<sup>186</sup>.

Nesse sentido, a Constituição Federal prevê a progressividade extrafiscal quando institui, no inciso II, parágrafo §1º, do art. 156, e no parágrafo 4º do art. 182, efeito progressivo para o imposto predial territorial urbano quando a propriedade não atender a sua função social. Considerando que um dos requisitos indispensáveis para o cumprimento dessa função é a preservação do meio ambiente por parte dos contribuintes, não há dúvidas de que a progressividade do imposto em tela pode adquirir nítido caráter ambiental.

Tendo figurado pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro na Constituição de 1967, o tema referente à função social da propriedade (CF, arts. 5º, XXIII, 156, § 1º, 170, III, 182, §§ 1º e 2º e 184) é um dos pontos estruturais no debate travado acerca da tributação ambiental municipal por meio do IPTU, tendo recebido especial atenção por parte do legislador constituinte, que demonstrou preocupação em relação à questão urbanística e ambiental nas cidades, atribuindo forte valor à função social e ambiental da propriedade, o que a elevou à condição de princípio constitucional.

A função social da propriedade relaciona-se diretamente com outro princípio constitucional, que é o da propriedade privada, conforme expresso no art. 5º, XXII da CF, inclusive, em virtude do também expresso no inciso XXIII do mesmo artigo, que afirma que a propriedade deverá atender a sua função social. Assim, vê-se que o conceito de propriedade privada estabelecido na Constituição Federal não é aquele conceito clássico da época da Revolução da Francesa, absoluta e inatingível; pelo contrário, os constituintes brasileiros determinaram que o direito à propriedade privada, para ser pleno, deveria estar em consonância com sua função social e, conseqüentemente, ambiental, representando uma noção de justiça social, conforme previsto nos dispositivos constitucionais acima enumerados, assim como na legislação infraconstitucional, a exemplo da Lei 10.257 de 10 de julho de 2001, comumente denominada de Estatuto da Cidade, que objetivou regulamentar os arts. 182 e 183 da Carta Magna.

A dicção do dispositivo constitucional, ao estabelecer que a propriedade privada deve atender a sua função social, pretende mediar interesses que podem e geralmente são antagônicos, ou seja, visa interceder nas situações em que os interesses individuais se contraponham aos coletivos. Essa mediação, em consonância com o atual entendimento acerca do conceito de propriedade, e motivada pela política ambiental e pelo anseio social em

---

<sup>186</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 89.

proteger o meio ambiente, deve priorizar o interesse social em detrimento do interesse privado, homenageando, portanto, a força e a validade do princípio da primazia do interesse público sobre o particular.

Logo, o direito à propriedade, não obstante estar assegurado no seio da constituição, exige, para que seja pleno, um requisito, também constitucional, que é o atendimento a sua função social. Esta, por sua vez, deve ser compreendida como meio de justiça social, em que o interesse particular ceda espaço aos interesses da coletividade, dentre os quais se encontra inserido o direito a um meio ambiente saudável e sustentável, que permita que as futuras gerações possam viver satisfatoriamente no meio urbano.

Visando garantir a efetivação do mandamento constitucional, os municípios dispõem de importantes instrumentos legais que dizem respeito à política de desenvolvimento urbano e, conseqüentemente, de proteção ambiental. Dentre eles, merecem destaque o Plano Diretor e a Lei de Controle Urbanístico, além da Lei 10.257 de 10 de julho de 2001 (Estatuto da Cidade), que devem ser respeitados no sentido de cumprir os ditames constitucionais, notadamente em relação à função social da propriedade e sua interface com a proteção do meio ambiente.

Anote-se, nessa linha, que o *caput*, do art. 182, da Constituição, prescreve que a política de desenvolvimento urbano será executada pelo poder público municipal, segundo as diretrizes gerais dispostas em lei (Estatuto da Cidade), com o objetivo de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

Assim, resta claro que será da conjugação dos diplomas legais supraesposados, quais sejam, o Estatuto da Cidade, o Plano Diretor e as demais leis urbanísticas, que se possibilitará a indução, o controle e a apuração do efetivo cumprimento da função social e ambiental das propriedades localizadas em cada um dos municípios brasileiros.

Sobre o assunto em tela, Fernanda Cavedon explica que o Estatuto da Cidade vem preencher lacuna legislativa, representando grande avanço em matéria de Direito Urbanístico, especialmente por relacionar as normas urbanísticas com a proteção do meio ambiente urbano. Conforme a autora, o Estatuto desempenha papel essencial na fixação e efetivo cumprimento da função social e ambiental da propriedade urbana, uma vez que, anteriormente à sua promulgação, a fixação do conteúdo de tal função estava inteiramente a cargo da discricionariedade dos responsáveis pela municipalidade, situação que se modificou após a

referida lei, passando os municípios a obrigatoriamente ter que seguir as diretrizes do Estatuto da Cidade, especialmente na elaboração do Plano Diretor<sup>187</sup>.

O diploma legal em estudo regulamentou os artigos 182 e 183 da Constituição Federal, estabelecendo diretrizes gerais da política urbana, bem como autorizou a aplicação da progressividade no tempo para o Imposto Predial e Territorial Urbano, assim como permitiu a concessão de incentivos fiscais e isenções para áreas ambientais protegidas<sup>188</sup>.

Tratando ainda da importância do Estatuto da Cidade para a concretização da função social da propriedade, relevante frisar que dentre os seus instrumentos estão os institutos tributários e financeiros (art. 4º, IV), que objetivam ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, segundo algumas diretrizes (art. 2º, *caput*), como, exemplificativamente, a garantia do direito a cidades sustentáveis, o planejamento do desenvolvimento das cidades com distribuição espacial da população e das atividades econômicas do Município, de modo a evitar e corrigir as distorções do crescimento urbano e seus efeitos negativos sobre o meio ambiente, a adoção de padrões de produção e consumo de bens e serviços e de expansão urbana compatíveis com os limites da sustentabilidade ambiental, social e econômica do Município, a adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira, bem como a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente natural e construído, do patrimônio cultural, histórico, artístico, paisagístico e arqueológico.

Assim, depreende-se do até aqui pontuado, que existe fundamento constitucional e infraconstitucional que assegura o dever-poder dos municípios de, por intermédio da tributação ambiental (IPTU), promover a função social e ambiental da propriedade urbana.

Como visto, o Estatuto da Cidade autoriza a utilização de instrumento tributário que almeja promover o respeito à função social da cidade e da propriedade. Um desses instrumentos é o IPTU progressivo no tempo, conforme expresso no art. 182, §4º, II, da Constituição Federal e regulamentado no art. 7º da Lei nº 10.257/2001 – Estatuto da Cidade.

A progressividade extrafiscal do IPTU é um instrumento posto à disposição das municipalidades objetivando fazer com que as propriedades existentes nos municípios cumpram com a função social e ambiental. Todavia, esse instrumento deve respeitar a

---

<sup>187</sup> CAVEDON, Fernanda Sales. **Função social e ambiental da propriedade**. Florianópolis: Visualbooks, 2003, p. 73-74.

<sup>188</sup> Lei nº 10.257/01, arts. 4º, IV, “c” e 7º.

sequência prevista no já mencionado §4º, ou seja, só pode ser utilizado após a adoção do parcelamento ou da edificação (compulsórios) por parte das municipalidades.

A dicção do dispositivo constitucional em comento é expressa no sentido de que se trata de uma faculdade do poder público municipal utilizar ou não os instrumentos jurídicos nele relacionados, quais sejam, o parcelamento ou edificação, o IPTU progressivo e a desapropriação, como última alternativa. Apesar disso, a interpretação mais razoável desse dispositivo é aquela que entende tratar-se de um poder-dever dos municípios utilizarem esses instrumentos, visando, como já mencionado anteriormente, efetivar o cumprimento da função social e ambiental das propriedades. Nesse sentido, o Estatuto da Cidade, em seu art. 7º, não deixou dúvidas quanto à possibilidade de utilização do mencionado instrumento tributário em favor do meio ambiente urbano, consagrando a progressividade extrafiscal em comento. Ratificando o que aqui se advoga, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se nos seguintes termos:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL. ARTIGO 182, § 4º, II, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. A cobrança do IPTU progressivo para fins extrafiscais, hipótese prevista no artigo 182, § 4º, inciso II, da CB/88, somente se tornou possível a partir da edição da Lei n. 10.257/01 [Estatuto da Cidade]. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 338589 AgR/ES, Ag. Reg. no Recurso Extraordinário, Relator: Min. Eros Grau, Órgão Julgador: Segunda Turma, Julgamento: 24/06/2008, DJE 152).

Ressalte-se que a progressividade extrafiscal até aqui estudada não se confunde com a progressividade expressa no art. 156, § 1º, I, da Lei Maior, visto que esta possui natureza fiscal, meramente arrecadadora, em razão do valor venal dos imóveis situados no território urbano dos municípios. Aquela outra (art. 182, §4º, II), por sua vez, tem natureza extrafiscal, ou seja, extrapola o objetivo de obtenção de recursos para fazer face ao custeio da máquina administrativa municipal, visando, assim, ordenar o município a ponto de ser cumprida a função social e ambiental da propriedade urbana. Esse é o entendimento também manifestado pelo STF:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IPTU. PROGRESSIVIDADE. LEI LOCAL INSTITUÍDA APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000. CONSTITUCIONALIDADE. CONDIÇÕES PREVISTAS PELO ESTATUTO DA CIDADE. INAPLICABILIDADE. 1. A progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, sempre foi permitida pelo texto Constitucional. Esta é a modalidade de progressividade que se

opera conforme as condições previstas pelo Estatuto da Cidade. 2. A progressividade fiscal, dita arrecadatória, só foi viabilizada após constar da Constituição Federal o permissivo trazido pela Emenda Constitucional nº 29/2000. Nesse caso, a progressividade é mecanismo de concreção da capacidade contributiva e opera-se com a majoração de alíquotas em relação diretamente proporcional ao aumento da base de cálculo. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 639632 AgR / MS, Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo, Relator: Min. Roberto Barroso, Julgamento: 22/10/2013, Órgão Julgador: Primeira Turma, DJE 231).

A respeito do advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, objeto do julgado supraelencado, convém mencionar que, após sua incorporação ao texto constitucional, tanto a doutrina, quanto a jurisprudência, alinharam-se em relação à progressividade fiscal contida no art. 156, § 1º, I, da CF/88, nos termos do entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula nº 668, ao decretar que é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Em relação ao aspecto qualitativo do uso dos imóveis urbanos, ao analisar o dispositivo constitucional em menção, com fulcro no princípio constitucional da igualdade e levando em consideração que existem usos diferenciados dos imóveis localizados nos municípios brasileiros, cogita-se, por hipótese, que existam munícipes que detenham, de forma sustentável, a propriedade, a posse ou o domínio útil de imóveis situados nas regiões urbanas dos municípios, adotando práticas ambientalmente amigáveis. Por outro lado, outros proprietários certamente em nada contribuem com a preservação do meio ambiente, expressando um sentimento de falta de solidariedade com as futuras gerações.

Dessa forma, o legislador municipal deverá proteger o meio ambiente com fulcro no acima explanado, pois conforme o §1º, do art. 156, da CF/88, os municípios poderão instituir alíquotas diferentes (progressividade extrafiscal) do IPTU (inciso II) de acordo como o imóvel está sendo utilizado.

Assim, face a essa realidade, as municipalidades deverão lançar mão do que prescreve o inciso II, do §1º, do art. 156, da Carta Federativa, e, por meio da progressividade extrafiscal ali prevista, instituir alíquotas diferentes para o Imposto Predial e Territorial Urbano em função do uso que está sendo dado ao imóvel.

A prerrogativa de que gozam os municípios, consistente no poder-dever de conceder um tratamento tributário desigual aos contribuintes do IPTU, tomando-se como parâmetro condutas ambientais diferentes em função do uso dos imóveis de maneira distinta, alguns com

práticas favoráveis à natureza e outros com total desprezo pela questão da manutenção da qualidade ambiental, está devidamente fundamentada nos requisitos ambientais expressos no Plano Diretor Urbano ou em legislação regulamentadora, bem como nos preceitos contidos no Estatuto da Cidade e, principalmente, no princípio constitucional da igualdade.

Para que se viabilize a tributação progressiva extrafiscal do IPTU com base no uso que está sendo feito das propriedades localizadas na zona urbana dos municípios, as municipalidades, mediante permissivo constante no Plano Diretor ou em outra lei urbanística, devem elaborar um rol de requisitos a serem preenchidos pelos proprietários dos imóveis urbanos, propiciando, que, a partir do nível de atendimento a tais exigências, as quais deverão ter nuance ecológica, o órgão da administração tributária possa estabelecer as alíquotas diferenciadas do IPTU.

Cíntia Estefânia Fernandes manifesta entendimento alinhado ao que aqui é defendido acerca da tributação extrafiscal do IPTU ambiental, quando explica que deve haver tratamento distinto aos proprietários, posseiros e aos detentores de domínio útil de imóveis compreendidos no território urbano dos municípios, em virtude das diferentes maneiras de utilizar os mesmos, almejando, portanto, induzir os sujeitos passivos do IPTU a utilizarem seus imóveis de maneira mais apropriada à preservação do meio ambiente<sup>189</sup>.

Levantando outra possibilidade para a aplicação da progressividade extrafiscal fundamentada no art. 156, §1º, II da Constituição, Juliana Pita Guimarães afirma que a propriedade urbana cumpre a sua função social ao ser edificada para fins habitacionais, comerciais, industriais etc., em áreas para tal identificadas, bem como cumpre a função social com a preservação de bens ambientais, naturais ou culturais, indicados para tal<sup>190</sup>.

Do exposto pela doutrinadora, é possível concluir que, em harmonia com o Plano Diretor Urbano, o território do município pode ser dividido em áreas de interesse urbanístico-ambiental, onde, ilustrativamente, sejam delimitadas regiões nas quais a municipalidade priorize imóveis comerciais, outras consideradas propícias para a construção de imóveis habitacionais e outras, ainda, destinadas prioritariamente à instalação de indústrias, sendo que a partir de tal definição em relação ao interesse urbanístico-ambiental, possam ser estabelecidas alíquotas diferenciadas a depender da parte do território urbano do município que estiver sendo analisado.

---

<sup>189</sup> FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p 67.

<sup>190</sup> GUIMARÃES, Juliana Pita. Competência constitucional dos municípios em matéria ambiental. In: COUTINHO, Ronaldo; ROCCO, Rogério. (Orgs.) **O direito ambiental das cidades**. Rio de Janeiro: DP&A, 2004, p. 51-52.

É possível, portanto, que a municipalidade utilize-se do IPTU ambiental com alíquotas diferenciadas em função do zoneamento espacial urbano, induzindo, por exemplo, que em áreas destinadas à localização de indústrias não existam propriedades com fins residenciais ou vice-versa.

Não restam dúvidas, então, que a propriedade urbana deve ter um fim que possibilite o cumprimento da sua função social, e, para tanto, o planejamento urbano-ambiental das cidades deverá estabelecer fins distintos para as diversas atividades nelas existentes, tais como a habitação, o comércio, a indústria, o lazer e outras, possibilitando que a vida nas cidades possa apresentar um padrão ambiental minimamente adequado ao bem-estar de seus habitantes.

Diante disso, entende-se que existe fundamento constitucional, presente no art. 156, § 1º, II, da Lei Maior para a prática de tratamento desigual em relação ao estabelecimento de alíquotas diferenciadas do mencionado imposto, tanto em função do uso que é feito do imóvel urbano quanto no que diz respeito à localização dele no espaço territorial municipal.

Veja-se que, caso se verifique o quadro oposto ao que aqui foi defendido, no qual as municipalidades concedam tratamento isonômico aos contribuintes que utilizem seus imóveis urbanos de maneiras distintas ou que decidam edificar suas propriedades onde a municipalidade deseja manter à disposição de outro tipo de atividade, recairíamos em uma situação injusta que iria de encontro ao princípio constitucional da igualdade.

Convém registrar, contudo, que a utilização da progressividade extrafiscal ambiental do IPTU está condicionada ao pleno exercício da competência constitucional tributária por parte dos municípios, uma vez que, como se sabe, ainda há várias municipalidades em que a referida competência não é exercitada em sua plenitude. Sem o exercício total da competência constitucional tributária, os municípios têm tolhido o manejo da tributação por meio do IPTU como instrumento voltado à defesa do meio ambiente.

Acrescente-se, ainda, que a tributação extrafiscal ambiental por meio da progressividade do IPTU não possui fim sancionatório. Seu objetivo, na verdade, é estimular os contribuintes, através do agravamento da imposição tributária, a fazerem uso ecologicamente correto de seus imóveis urbanos, sendo uma questão de escolha agir de modo ambientalmente danoso e, conseqüentemente, arcar com uma maior alíquota do IPTU.

Dessa forma, conclui-se que o contribuinte que não guardar obediência às normas ambientais poderá arcar com o critério progressivo do imposto predial territorial urbano, que adotará alíquotas maiores no tempo com o intuito de modificar a conduta ambientalmente

inadequada. Ressalte-se que essa progressividade não é manejada com objetivos arrecadatários, mas sim com o desiderato de inibir comportamentos que não atendam a um dos pressupostos básicos do respeito à função social da propriedade.

No que diz respeito aos casos concretos de aplicação do IPTU na proteção do meio ambiente, o que se observa é que, muito embora, como restou plenamente demonstrado acima, haja plena fundamentação para o uso da progressividade extrafiscal ambiental, não foi possível verificar nenhum caso em que os municípios tenham lançado mão dessa ferramenta tributária nos termos e configurações autorizadas no ordenamento jurídico e aos quais nos reportamos acima.

A utilização da progressividade extrafiscal ambiental do IPTU da forma à qual se mencionou acima é algo negligenciado pelo poder público, que tem se resumido a manejar medidas mais acanhadas direcionadas ao meio ambiente com base nesse imposto.

Durante a pesquisa, foi possível constatar que diversos municípios brasileiros têm utilizado o IPTU com fins ambientais de outras formas, geralmente vinculadas a uma graduação de descontos sobre o valor a ser pago a título desse tributo. Observou-se, igualmente, que as municipalidades também lançam mão da concessão de isenções dessa espécie tributária em função do cumprimento de requisitos ecológicos pelos contribuintes. Com vistas a demonstrar como tem se dado a aplicação dessas formas de extrafiscalidade ambiental, em que o IPTU é manejado como instrumento de proteção ao meio ambiente, selecionamos os casos dos Municípios de São Paulo e Curitiba.

O Município de São Paulo, por meio do art. 17 da Lei nº 10.365/87, autoriza o desconto progressivo sobre o valor do IPTU para imóveis revestidos de vegetação arbórea, declarada de preservação permanente ou perpetuada, de acordo com o que estabelece o art. 6º do Código Florestal.

O desconto é concedido no percentual de até cinquenta por cento no pagamento do imposto aplicado, de acordo com o índice de área protegida, calculado mediante a razão entre o total da área protegida do imóvel e a área total da propriedade. Para usufruir do benefício, o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do imóvel deverá apresentar um requerimento perante o órgão tributário da municipalidade, instruído com parecer técnico do Departamento de Parques e Áreas Verdes (DEPAVE) quanto à observância das exigências relacionadas com a preservação da vegetação de porte arbóreo.

A extrafiscalidade ambiental, nesse caso, manifesta-se por meio do aumento no desconto concedido pela municipalidade àqueles contribuintes que comprovarem os requisitos

previstos na lei, sendo tanto maior o abatimento quanto maior a área verde comprovadamente protegida em relação ao tamanho total do imóvel, de modo que a referida medida reveste-se de caráter fortemente indutor da prática de conduta ambientalmente positiva. Anote-se que a efetividade da medida quanto ao benefício ambiental, ao menos em tese está garantida, em função da necessidade de manifestação de órgão ambiental específico do município para que o contribuinte possa obter o benefício legal.

No caso do Município de Curitiba, a aplicação ecológica do IPTU foi promovida pelo art. 6º, da Lei 6.819/86, que estabeleceu a isenção do IPTU ou a redução do seu valor proporcionalmente ao índice de área verde do terreno, aos proprietários ou possuidores de terrenos integrantes do que a lei denomina de setor especial de áreas verdes, desde que cumpram as condições de preservação ambiental estipuladas.

De acordo com a referida norma, a progressividade do desconto a ser concedido dar-se-á nos seguintes parâmetros: se de trinta a quarenta e nove por cento da área total do imóvel consistir em cobertura florestada, a redução no valor do imposto será de cinquenta por cento; se a área verde ocupar de cinquenta a oitenta por cento do tamanho total da propriedade, o desconto será de oitenta por cento no montante a ser pago; e, caso o percentual de área verde seja maior que oitenta por cento, o contribuinte estará isento do pagamento a título de IPTU.

No mesmo prisma, a Lei 9.806/00, que instituiu o Código Florestal Municipal de Curitiba, também prevê, em seu art. 10 e Anexo II, a isenção ou redução sobre o valor do terreno para o cálculo base do IPTU, proporcionalmente à área da propriedade que se enquadre nos conceitos de bosque nativo ou de bosque nativo relevante. De acordo com o que prevê a norma em apreço, o desconto a ser concedido nos valores a serem pagos a título de IPTU serão progressivamente maiores em função do percentual da área do terreno que seja atestada como bosque nativo, podendo alcançar, nesse caso, até sessenta por cento de abatimento, e, no caso da área verde ser considerada de bosque nativo relevante, o desconto pode ser progressivamente maior, podendo o contribuinte obter, inclusive, a isenção do imposto, se o percentual de área verde for maior que setenta por cento.

## 5.2 AS POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO AMBIENTAL DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural está previsto no art. 153, VI, da Constituição Federal, dispositivo que, quando conjugado ao que dispõe o art. 186, II, também

da Lei Maior, leva à conclusão de que esse tributo, tal qual o IPTU, deve guardar vinculação com a função social da propriedade e, uma vez que essa função somente pode ser cumprida quando estejam presentes os requisitos da utilização adequada dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente (art. 186, II, CF/88), resta evidenciada a possibilidade da utilização desse imposto com objetivos ecológicos.

No que diz respeito à subsunção dos imóveis rurais, objeto do ITR, à função social da propriedade e os aspectos ambientais daí decorrentes, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou nos seguintes termos:

O direito de propriedade não se reveste de caráter absoluto, eis que, sobre ele, pesa grave hipoteca social, a significar que, descumprida a função social que lhe é inerente (CF, art. 5º, XXIII), legitimar-se-á a intervenção estatal na esfera dominial privada, observados, contudo, para esse efeito, os limites, as formas e os procedimentos fixados na própria Constituição da República. O acesso à terra, a solução dos conflitos sociais, o aproveitamento racional e adequado do imóvel rural, a utilização apropriada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente constituem elementos de realização da função social da propriedade. (STF, ADI 2.213-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 23/04/04).

Em âmbito infraconstitucional, o ITR possui seus delineamentos em vários diplomas legais, como nos artigos 29 a 31 da Lei 5.172/66 (CTN), nos arts. 47 a 50 da Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), na Lei 9.393/96 que, por sua vez, revogou os arts. 1º a 22 da Lei 8.847/94, e no art. 18, §2º, da Lei 4.771/65 (Código Florestal).

A combinação desses dispositivos legais exalta ainda mais a relevância dessa espécie tributária para a preservação ambiental, pois conjuga a permissão de exclusão da base de cálculo do percentual de áreas de floresta nativa, particularmente as áreas de preservação permanente e as reservas legais, com a progressividade ambientalmente orientada, voltada à concretização da função social da propriedade rural e à preservação do meio ambiente.

O caráter extrafiscal ambiental do ITR evidencia-se tanto pela possibilidade da instituição de um sistema gradativo de alíquotas (progressividade) que pode desestimular a manutenção do regime improdutivo de propriedades rurais, quanto pela determinação de isenção do seu pagamento para áreas de interesse ecológico em geral.

Nesse sentido, a Lei 9.393, de 19 de dezembro 1996, que trata do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, contém um relevante fator ambiental consistente na proteção a determinados espaços territoriais, ao considerar as áreas de preservação

permanente, de reserva legal e outras áreas de interesse ecológico como não-tributáveis e não-aproveitáveis.

O referido diploma legal também prevê, em seu art. 10, que para o fim de apuração do ITR, será considerada como área tributável, a extensão total do imóvel, à exceção das áreas de preservação permanente e de reserva legal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim como daquelas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, sob regime de servidão ambiental e as cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Mais recentemente, a Lei 12.651, de 2012, que regula a proteção da Mata Atlântica, alterou a legislação do ITR para estender esse benefício a áreas sob regime de servidão ambiental, bem como a áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, localizadas em qualquer região do país.

No mesmo sentido, o art. 104 da Lei 8.171/1991, que dispõe sobre a política agrícola, isenta do pagamento do Imposto Territorial Rural as áreas dos imóveis rurais consideradas de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei 7.803, de 1989. O parágrafo único do mesmo dispositivo estende a isenção às áreas da propriedade rural de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente federal ou estadual.

Observando o que prescrevem as mencionadas normas, conclui-se que o legislador ordinário, ao estabelecer a regra-matriz da incidência do ITR, levou em consideração aspectos ambientais para desoneração tributária das áreas que servem de instrumento, de acordo com sua conformação natural ou intervenção do homem, para preservação do meio ambiente, atendendo, portanto, ao preceito do art. 225 da Constituição Federal.

A extrafiscalidade ambiental da medida em tela é evidente, visto que os contribuintes se sentirão estimulados a criar e manter áreas de preservação ambiental em suas propriedades e, considerando que o Brasil é um país com acentuada vocação agrícola e com altos níveis de concentração de terras, a possibilidade de que essas previsões legais resultem, de fato, em benefícios ecológicos é significativamente alta.

Diante disso, pode-se afirmar que, caso inexistissem as medidas extrafiscais ambientais do ITR, os proprietários de áreas cobertas por vegetação original, florestas ou de interesse ecológico se sentiriam fortemente estimulados a dar qualquer outra destinação econômica a essas terras, como, por exemplo, a utilização para pastagens muitas vezes

subutilizadas, como medida para aumentar o grau de utilização do imóvel, visando à redução do valor do ITR, como também evitar que suas propriedades viessem a ser objeto de desapropriação para fins de interesse social, em orientação contrária aos interesses da sociedade na preservação dos ecossistemas existentes nessas terras.

Ratificando o posicionamento acima delineado, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou acerca do caráter extrafiscal concernente ao Imposto Territorial Rural, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO - AMBIENTAL - PROCESSO CIVIL - ITR - RESERVA LEGAL - PERCENTUAL MAIOR QUE O MÍNIMO LEGAL - ART. 16 DO CÓDIGO FLORESTAL - ATO VOLUNTÁRIO - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - POSSIBILIDADE - PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - SUFICIÊNCIA.

[...]

2. **O ITR possui função extrafiscal de proteção ao meio ambiente**, razão pela qual a legislação pertinente prevê, no art. 10, II, a da Lei 9.393/96, a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto o percentual relativo à reserva legal, conceituada como a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas. (STJ; Segunda Turma; REsp 1.158.999/SC; Min. Eliana Calmon; DJe de 17/08/2010).

Todavia, não obstante o potencial extrafiscal que o referido imposto possui no sentido de atuar como mais um mecanismo hábil a concretizar a política ambiental brasileira, há alguns problemas que obstam uma atuação ainda mais efetiva nesse sentido. Um desses entraves é abordado por Juras e Araújo quando explicam que devido às alíquotas do ITR serem, via de regra, muito pequenas, e a fiscalização em relação à real extensão dos imóveis rurais ser ineficiente, o valor do imposto pago, em regra, é muito pequeno para que a sistemática criada possa ter um impacto realmente significativo em termos de preservação ambiental<sup>191</sup>.

O potencial ecológico do ITR por meio da progressividade de suas alíquotas também não tem sido explorado. Tanto é assim, que todas as previsões legais de manejo desse imposto com nuance ambiental referem-se ou à técnica de isenção da sua cobrança, ou à diminuição da

---

<sup>191</sup> JURAS, Ilídia da Ascensão Garrido Martins; ARAÚJO, Suely Mara Vaz Guimarães de. **Instrumentos Econômicos de Política Ambiental e Reforma Tributária**. Brasília: Cadernos Aslegis, 2008, p. 87.

base de cálculo do tributo, para aqueles que preencherem os requisitos legais voltados à preservação do meio ambiente.

Assim como no caso do IPTU, a progressividade, como mecanismo extrafiscal do ITR, tem sido relegada a segundo plano quanto a possíveis aplicações na seara ambiental, o que demonstra que esse imposto, mediante algumas alterações de âmbito legislativo, pode exercer papel ainda mais significativa na defesa e conservação do meio ambiente.

Essa ausência de aplicação ecológica da progressividade está diretamente ligada ao que se pode chamar de inadequação da extrafiscalidade ambiental do ITR, que, por sua vez, decorre da configuração legislativa quanto a esse aspecto. Veja-se que um dos parâmetros eleitos na Lei 9.393/96 para aplicação da progressividade, qual seja, o grau de utilização do imóvel, é mensurado pela razão entre a área utilizada e a área aproveitável da propriedade; logo, sem levar em conta a existência ou não de áreas de interesse ambiental objeto de preservação ou conservação.

A outra forma pela qual a progressividade é aplicada relaciona-se com a área total da propriedade. Assim, quanto maior a área, mesmo que preservada ou conservada, maior será a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo. Nos mesmos moldes da situação anterior, também não se faz nenhuma verificação quanto à existência ou não de áreas ambientais protegidas, que, acaso presentes na propriedade tributada, deveriam ser excluídas da área total do imóvel.

Diante disso, conclui-se que, no caso do ITR, a aplicação da extrafiscalidade por meio das técnicas de isenção e progressividade reflete a intenção do legislador em garantir às áreas de interesse ambiental a isenção do tributo, enquanto que às áreas utilizadas na atividade rural, desde que cumpridoras da função social, a tributação a alíquotas módicas. Entretanto, esses dois aspectos não interagem na estrutura da tributação: a área total é parâmetro utilizado sem qualquer consideração quanto à existência de áreas de preservação ou conservação ambiental e o grau de utilização só será calculado depois de excluídas as áreas isentas de tributação.

Visando corrigir essas distorções, para que a extrafiscalidade por meio da progressividade possa também ser utilizada em prol do meio ambiente, é preciso que se altere a legislação aplicável ao Imposto Territorial Rural, para incluir em suas disposições, especificamente quanto aos critérios de aferição do grau de utilização do imóvel e do cálculo da área total da propriedade, modificações que considerem as áreas de interesse ecológico como terras efetivamente utilizadas para averiguação do grau de utilização, e que essas

mesmas áreas sejam excluídas do cálculo quanto ao tamanho da propriedade quando se estiver utilizando o critério das medidas das terras para a progressividade da cobrança do imposto.

### 5.3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) ECOLÓGICO

De acordo com os artigos 155 e 158 da Carta Constitucional, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços interestadual e intermunicipal, além de determinar a repartição das receitas tributárias, devendo aqueles entes repassarem determinada porcentagem do produto arrecadado aos municípios localizados em seus territórios.

Assim, por força dos incisos I e II, parágrafo único, do art. 158, dos vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do ICMS que os municípios têm direito, três quartos devem ser distribuídos de acordo com o critério de circulação de mercadorias e prestações de serviços efetuados em cada municipalidade e um quarto distribuído de acordo com o que dispuser legislação estadual.

Tradicionalmente, a distribuição do um quarto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços que deve ser repassado aos municípios utiliza critérios estipulados com base no tamanho da população, a área geográfica e a produção primária, o que é motivo de constantes reclamações por parte das municipalidades que possuem áreas ambientalmente protegidas ou de proteção de mananciais, uma vez que se julgam prejudicados, visto que as restrições de uso da terra resultantes da manutenção desses espaços de interesse ecológico cerceiam o desenvolvimento de atividades produtivas, implicando, por conseguinte, no recebimento de menores fatias do imposto.

Dissertando acerca desse assunto, Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira explicam que os municípios viam suas economias debilitadas pelas restrições de uso causadas pela necessidade de vigiar mananciais de abastecimento para municípios adjacentes e pela existência de unidades de conservação em seus territórios, ao mesmo passo em que os Estados percebiam cada vez mais a real necessidade de modernizar seus instrumentos de política pública neste sentido<sup>192</sup>.

Seguindo o direcionamento indicado pela Constituição e visando solucionar ao menos em parte os problemas verificados com os critérios de repartição da receita do ICMS, alguns

---

<sup>192</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 115.

Estados passaram a adotar um critério ambiental de redistribuição da receita do imposto, sempre levando em conta as peculiaridades naturais de cada região, utilizando-se, também, da apreciação de diferentes aspectos ecológicos, o que acarretou uma imediata elevação da conscientização ambiental nos Municípios, principalmente em sua nuance preservacionista, uma vez que cada municipalidade passou a receber valores proporcionais aos compromissos ambientais individualmente assumidos. É o típico caso de incentivo através do prêmio, atuando de forma a persuadir a municipalidade a adotar comportamentos benéficos para o meio ambiente<sup>193</sup>.

O Estado do Paraná foi pioneiro nessa iniciativa quando, visando corrigir as referidas distorções, instituiu, em 1991, por meio da Lei Complementar n° 59, sistema de distribuição do ICMS que incluiu critério ecológico aplicado a cinco por cento do total de recursos distribuídos aos Municípios. Destes cinco por cento, metade vai para municípios com áreas de proteção de mananciais e metade para aqueles com áreas protegidas (unidades de conservação ambiental)<sup>194</sup>.

O exemplo vem sendo seguido por outros Estados, os quais têm estabelecido normas sobre a distribuição dos vinte e cinco por cento dos recursos recebidos do ICMS que levam em consideração parâmetros de proteção ambiental.

São exemplos: a) Espírito Santo: nos termos da Lei Estadual n° 5.265/96, o critério ambiental é a existência de unidades de conservação nos municípios; b) Mato Grosso: a Lei Complementar n° 73/2000 e os Decretos Estaduais n°s 2.580/2001 e 2.758/2001 estabelecem como critérios, entre outros, o saneamento ambiental e a existência de unidades de conservação e terras indígenas; c) Mato Grosso do Sul: a Lei Complementar n° 77/94, a Lei n° 2.193/2000 e o Decreto n° 10.478/2001 estabelecem, como um dos critérios, a presença de unidades de conservação; d) Minas Gerais: as Leis n°s 13.803/2000 e 12.040/95 definem como critérios, entre outros, a existência de unidades de conservação e tratamento de lixo e esgoto; e) Paraná: a Lei Complementar n° 59/91, juntamente aos Decretos n°s 974/91 e 2.791/96 determinam maior repasse de ICMS a municípios que possuem unidades de

---

<sup>193</sup> “Com a sanção positiva ou premial busca-se tornar mais atrativa a operação, assegurando a quem a realiza a obtenção de uma vantagem ou a supressão de uma desvantagem. É o caso da atribuição de um prêmio ou de uma isenção fiscal. Alguns Estados brasileiros, notadamente Minas Gerais e Paraná, têm aperfeiçoado sua legislação sobre o chamado “ICMS-ecológico”, cuja técnica de incentivo consiste em contemplar com quinhões maiores da receita do ICMS os Municípios que têm legislação em favor da preservação do meio ambiente e da correção de desvios prejudiciais à fauna e à flora.” - YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. **A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-Financeiros e Tributários**. Ênfase na Prevenção. A Utilização Econômica dos Bens Ambientais e Suas Implicações. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). op. cit., p. 539.

<sup>194</sup> MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André de Souza Dantas; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. op. cit., p. 357.

conservação ou outras áreas especialmente protegidas, como terras indígenas e áreas de preservação permanente, ou mananciais de abastecimento público; f) Pernambuco: as Leis nºs 11.899/2000 e 12.206/2002 e o Decreto nº 23.473/2001 adotaram como critérios ambientais a existência de unidades de conservação e o tratamento de resíduos sólidos; g) Rio Grande do Sul: a Lei nº 11.038/97 tem como critério a existência de unidades de conservação; h) Rondônia: a Lei Complementar nº 147/96 elegeu como critério ambiental a existência de áreas ocupadas por unidades de conservação; i) São Paulo: a Lei nº 8.510/93 definiu como critérios a área ocupada por unidades de conservação e outras áreas verdes, bem como reservatórios de água para geração de energia; j) Tocantins: a Lei nº 1.323/02 adotou como critérios para definição do percentual a ser repartido a presença de unidades de conservação e de terras indígenas, assim como o controle e combate a queimadas, o saneamento, a conservação dos solos, das águas e o tratamento do lixo.

Assim, cada um dos Estados da federação tem estabelecido diferentes montantes a serem redistribuídos e diferentes condições a serem cumpridas pelos municípios como requisitos para o repasse, definidos levando em consideração as peculiaridades de cada região.

Nesse ponto, mister ressaltar que, ao contrário do que apregoa parte da doutrina, a forma como os Estados têm feito a mencionada redistribuição de receita não resulta numa nova modalidade de imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, significando, tão somente, uma maior destinação da parcela desse imposto aos Municípios, com o condicionante de que se adequem às posturas ambientais legalmente reconhecidas, respeitados os limites de distribuição estipulados no ordenamento jurídico.

Longe de ser um novo imposto, como o nome faz crer, o ICMS ecológico constitui-se, tão somente, num critério de repartição de receitas tributárias oriundas da arrecadação do ICMS, critério esse utilizado pelos Estados com vistas a corrigir distorções anteriormente existentes e, concomitantemente, para estimular as municipalidades a agirem em prol do meio ambiente. Afigura-se claro, portanto, que a denominação ICMS ecológico não é a mais apropriada, pois a medida em questão não se trata propriamente de um tributo, mas tão somente de um novo critério de repartição de receitas do ICMS.

Outra questão a que se tem comumente aludido quando dos estudos direcionados ao ICMS ecológico é a que diz respeito à vedação prevista no art. 167, IV, da Lei Maior, quanto à vinculação da receita de impostos. O problema surge em decorrência da interpretação de que os valores transferidos para os municípios a título de ICMS, levando em consideração os

critérios ambientais anteriormente já mencionados, deveriam ser obrigatoriamente investidos na preservação do meio ambiente.

Todavia, é necessário esclarecer que esse entendimento é equivocado, uma vez que os municípios são completamente livres para deliberarem sobre a destinação dos recursos provenientes do ICMS ecológico para qualquer aplicação que a conveniência administrativa entenda mais adequada, de forma que não há obrigatoriedade de alocação dos respectivos valores em ações ambientais. Tal fato possibilita um aumento de suas receitas tributárias para investimento em obras, saúde, educação, entre outros, e elimina qualquer dúvida acerca da não vinculação da receita do tributo em comento.

Aqui, vale mencionar que a forma como a extrafiscalidade ambiental se manifesta por meio do ICMS ecológico possui uma característica que a diferencia do modo como ela exsurge nas outras espécies tributárias aplicadas à causa ambiental, que é o fato de que a indução de comportamento é dirigida exclusivamente ao poder público, mais especificamente aos municípios, e não aos particulares. Assim, no caso dessa espécie tributária, o Estado utiliza-se da função extrafiscal do tributo para direcionar o seu próprio comportamento, visando à adoção de medidas benéficas ao meio ambiente.

No intuito de demonstrar de que forma o ICMS ecológico, por meio de sua nuance extrafiscal, efetivamente resulta em benefícios ao meio ambiente, será feito, a seguir, um breve estudo do caso da implantação dessa medida tributária no Estado do Rio de Janeiro. Ressalte-se, desde já, que o critério utilizado para a escolha desse caso específico como objeto de estudo, foi tão somente a disponibilidade, completude e organização dos dados referentes à implantação do ICMS ecológico naquele Estado da federação, o que contribui significativamente para os objetivos didáticos que perseguimos.

Mais conhecida como Lei do ICMS Verde, a Lei Estadual nº 5.100/07 do Estado do Rio de Janeiro, que incluiu o critério de conservação ambiental na repartição aos municípios da parcela de vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do ICMS, possui dois objetivos principais, quais sejam, ressarcir os municípios pela restrição ao uso de seu território, notadamente quando neles haja unidades de conservação da natureza e mananciais de abastecimento, e recompensar as municipalidades pelos investimentos ambientais realizados, uma vez que os benefícios desses investimentos são compartilhados por todos os vizinhos, como no caso do tratamento do esgoto e na correta destinação de seus resíduos.

De acordo com o que dispõe o §2º, do art. 2º, da Lei 5.100/07, os critérios para divisão de recursos a título de ICMS ecológico consistem na distribuição de quarenta e cinco

por cento para unidades de conservação e áreas de preservação permanente, trinta por cento em função do índice de qualidade ambiental dos recursos hídricos e vinte e cinco por cento em virtude da coleta e disposição adequada dos resíduos sólidos.

Já o art. 3º da lei em comento determina que, para beneficiar-se dos recursos nela previstos, cada município deverá organizar seu próprio Sistema Municipal do Meio Ambiente, composto, no mínimo, por Conselho Municipal do Meio Ambiente, Fundo Municipal do Meio Ambiente, Órgão administrativo executor da política ambiental municipal e Guarda Municipal ambiental.

Registre-se, ainda, que os repasses são proporcionais às metas alcançadas nas áreas estabelecidas nos critérios de distribuição dos recursos, de modo que quanto melhores os indicadores, mais recursos as prefeituras recebem. A norma em estudo também prevê que a cada ano os índices sejam recalculados, possibilitando que os municípios que investiram em conservação ambiental aumentem sua participação no repasse das receitas do imposto.

Se levado em consideração somente o aspecto puramente financeiro arrecadatário da instituição do ICMS ecológico, pode-se afirmar, seguramente, que a iniciativa já está cumprindo com um dos seus objetivos. Isso porque os repasses financeiros efetuados em decorrência do que prescreve a tributação extrafiscal ambiental em comento aumentaram de forma significativa, passando da quantia de R\$37.934.822,00 em 2009, para uma estimativa de distribuição de recursos na ordem de R\$195.284.031,00 em 2014<sup>195</sup>.

Essas quantias representam, na verdade, benefícios significativos ao meio ambiente. Do montante suprarreferido a ser distribuído em 2014, R\$ 85.877,081 são resultantes da criação ou manutenção de Unidades de Conservação, R\$ 39.056.806,00 tem origem na criação ou manutenção de serviços de coleta e tratamento de esgoto, R\$ 19.528.403,00 resultam de bacias concedentes, R\$ 39.056.806,00 estão relacionados a soluções para o destino do lixo e R\$ 9.764.202,00 vinculam-se a ações de remediação de lixões.

A previsão legal de instituição do Sistema Municipal do Meio Ambiente tem fundamental importância para uma viabilização de política pública ambiental pelos municípios fluminenses. Isso porque coloca, na agenda ambiental estadual, uma participação dos municípios na fiscalização do meio ambiente, participação esta antes restrita a municípios

---

<sup>195</sup> Todos os dados sobre o ICMS ecológico do Rio de Janeiro utilizados neste tópico foram coletados do sítio eletrônico da Secretaria de Estado do Ambiente do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.rj.gov.br/web/sea/exibeconteudo?article-id=164974>>. Acesso em 10 jun. 2014.

de fato não muito dependentes financeiramente de repasses federais e/ou estaduais, tal qual o município do Rio de Janeiro.

Como efeito direto da instituição do ICMS ecológico, desde o ano de 2007, quando da criação do programa, houve um aumento significativo no número de municípios que aderiram aos seus termos, o que autoriza a concluir que, conseqüentemente, houve um benefício crescente ao meio ambiente nesse mesmo período, uma vez que, como já explicado alhures, as condições para participação na distribuição dos recursos são todas consistentes na efetivação de ações ecológicas por parte das municipalidades.

Registre-se, nesse sentido, que em 2009 havia setenta e oito municípios recebendo a distribuição dos valores do ICMS verde, e que, no ano de 2013, todos os noventa e dois municípios do Estado do Rio de Janeiro já estavam regularmente inscritos no programa, percebendo, desta forma, os repasses de acordo com as ações de proteção ambiental que tenham implantado<sup>196</sup>.

Por haver figurado entre os municípios que aderiram à medida ambiental extrafiscal em estudo desde os primeiros anos da sua instituição, optou-se por analisar pontualmente o histórico do município de Nova Iguaçu, com vistas a demonstrar que, de fato, o ICMS ecológico fluminense gera benefícios diretos para o meio ambiente.

Segundo os dados fornecidos pela Secretaria de Estado do Ambiente do Rio de Janeiro, é possível constatar que o município de Nova Iguaçu tem ampliado substancialmente suas ações em prol da proteção ambiental, uma vez que os repasses oriundos do ICMS Ecológico fluminense têm aumentado significativamente para o município desde 2009, passando de um valor total R\$ 1.439.304,00 naquele ano, para atuais R\$ 5.674.861,00 em 2014<sup>197</sup>.

Anote-se, como mais um elemento de aferição dos efeitos extrafiscais ambientais decorrentes da implantação da medida tributária em apreço, o fato de que, em 2009, Nova Iguaçu recebeu repasses em função de programas de destinação de lixo e de algumas unidades de conservação existentes em seu território. Já em 2014, além de participar da distribuição dos valores do ICMS ecológico pelas medidas ambientais supraelencadas, o município passou a

---

<sup>196</sup> Planilha da SEA 'Estimativa de distribuição de ICMS Ecológico em 2013'. Disponível em: <<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/1403784/DLFE-57614.pdf/ICMSVerde2013Estimativa.pdf>>. Acesso em 12 jun. 2014.

<sup>197</sup> Planilha da SEA 'Estimativa de distribuição de ICMS Ecológico em 2014'. Disponível em: <<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/1878866/DLFE-70133.pdf/estimativadistribuiacao2014.pdf>>. Acesso em 12 jun. 2014.

receber recursos, também, em razão da implantação de programas referentes à coleta e tratamento de esgoto e de proteção a mananciais de água.

Assim, não há dúvidas quanto ao fato de que a implantação do ICMS ecológico fluminense acabou por induzir, não só o município de Nova Iguaçu, mas também todas as outras municipalidades do Estado do Rio de Janeiro, a adotar uma série de medidas que, efetivamente, resultam em benefícios ao meio ambiente.

Da mesma forma, a análise do caso em apreço também autoriza afirmar que essa medida de tributação extrafiscal ambiental consiste num poderoso instrumento à disposição do poder público com vistas à preservação do meio ambiente, considerando que os Estados da federação que já implantaram o ICMS ecológico o fizeram em termos muito semelhantes ao caso supra-analisado e os que ainda venham a fazê-lo tenderão a, igualmente, manter critérios semelhantes.

#### 5.4 A SELETIVIDADE ECOLÓGICA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI é mais um tributo de competência da União e encontra previsão no art. 153, IV, da Constituição Federal e nos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional. Essa espécie tributária possui aspectos constitucionais que o particularizam, tais como a seletividade, a não-cumulatividade, a não incidência sobre produtos industrializados destinados ao exterior e a redução de seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte. Dentre essas características, será abordado, a seguir, o instituto da seletividade, tendo em vista seu grande potencial para fins ambientais que, conforme será demonstrado, ainda é muito pouco explorado.

A relação do imposto sobre produtos industrializados com a proteção e conservação do meio ambiente está intrinsecamente ligada ao instituto jurídico da seletividade, utilizado com base no critério da essencialidade ambiental de um produto. Nos termos do que foi abordado no item 3.2 desta pesquisa, a essencialidade diz respeito à adequação dos produtos à realidade do país, de modo que as mercadorias essenciais para a população devem ser tributadas de forma mais branda, impondo-se alíquotas mais pesadas sobre aqueles produtos considerados como sendo de consumo supérfluo. Observe-se, inclusive, que esse instituto reveste-se de nítido caráter extrafiscal, vez que o objetivo precípua do legislador transborda da mera arrecadação.

Entretanto, quando direcionado aos escopos ambientais, esse entendimento precisa ser adaptado, deixando de prevalecer a ideia de essencialidade puramente econômica para também considerar, ao se decidir pelas alíquotas do IPI ou mesmo pela sua isenção a incidir sobre determinados bens, a essencialidade ambiental do produto, o que consiste na seletividade ambiental.

Isso se justifica porque a seletividade ambiental ultrapassa o entendimento ainda predominante de mera inclusão do indivíduo como agente econômico, de modo que não se mostra mais suficiente simplesmente facilitar o acesso a bens de consumo para que as pessoas passem a usufruir de uma vida condigna. Faz-se necessário que o meio ambiente no qual estão inseridas lhes possibilite a preservação da saúde e da adequada qualidade de vida, fatores sem os quais sequer poderão usufruir de seus pertences, o que justifica a proposta aqui apresentada para que a visão tradicional da seletividade, alicerçada na essencialidade do produto, seja ponderada juntamente à seletividade ambiental, utilizando-se os dois critérios na determinação da alíquota a incidir sobre o produto.

Assim, para que o IPI seja utilizado com fins ecológicos, a essencialidade do produto a nortear a seletividade deve considerar os impactos ambientais da sua produção e do seu consumo, o que implica na minoração da tributação quando as características ecológicas do bem a ser tributado sejam positivas e, conseqüentemente, deverá ocorrer a majoração das alíquotas quando constatada a inadequação ambiental do produto.

Feitas as devidas considerações acerca das particularidades referentes ao conceito do que seja seletividade ambiental, vejam-se alguns casos em que o Imposto sobre Produtos Industrializados foi aplicado com objetivos de preservação do meio ambiente.

Até o primeiro semestre de 2010, o Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002, despontava como um modelo de aplicação do imposto sobre produtos industrializados na consecução da política ambiental. O aludido diploma legal autorizava que os produtos industriais, as máquinas, os equipamentos e os bens de consumo empregados nos processos de produção podiam ter uma tributação reduzida ou nem sequer serem objeto de incidência do IPI, contanto que tivessem alguma vinculação com a proteção ambiental.

No mesmo diapasão, os produtos industrializados que não resultassem em danos à natureza quando de sua utilização, em virtude de terem sido construídos com o uso de componentes biodegradáveis ou que comportassem a reciclagem, poderiam ser seletivamente tributados.

A referida norma foi revogada pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que, apesar de ainda prever incentivos condicionados a comportamentos ecologicamente corretos, é substancialmente mais restrito que o regramento anterior no que concerne às benesses concedidas aos produtos, equipamentos e processos ecologicamente corretos. É o que se constata da leitura do art. 105, parágrafo §1º, inciso I, que condiciona a concessão de isenção do IPI aos produtos industrializados nas Áreas de Livre Comércio de importação e exportação de Tabatinga, Guajará-Mirim, Boa Vista, Bonfim, Macapá, Santana, Brasília e Cruzeiro do Sul à observação da legislação ambiental, quando em sua composição houver preponderância de matérias-primas de origem regional, provenientes dos segmentos animal, vegetal, mineral ou agrossilvopastoril.

Outro exemplo de aplicação ecológica do IPI pode ser visto no Decreto nº 755/93, que estabeleceu, mediante o uso da seletividade, diferentes alíquotas do imposto para os automóveis movidos à gasolina e para aqueles movidos a álcool, com as alíquotas impostas a estes últimos estabelecidas em patamares consideravelmente mais suaves (os veículos com motores a gasolina são tributados em trinta por cento, enquanto os que possuem motores a álcool são tributados em vinte por cento).

Recentemente, como mais uma medida ecológico-tributária envolvendo o IPI sobre automóveis, foi promulgada a Lei 12.996 de junho de 2014, que alterou as disposições da Lei 12.715/12, para fazer constar no art. 41-B, que o Poder Executivo, no âmbito do Programa Inovar-Auto, poderá estabelecer alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados menores para os veículos que adotarem motores flex com relação de consumo entre etanol hidratado e gasolina superior a 75% (setenta e cinco por cento), sem prejuízo da eficiência energética da gasolina nos veículos novos.

Outra aplicação do IPI relacionada a automóveis com efeitos diretos na preservação do meio ambiente foi a recém-publicada Resolução nº 86, de 18 de setembro de 2014, por meio da qual a Câmara de Comércio Exterior aprovou a inclusão de veículos híbridos<sup>198</sup>

---

<sup>198</sup> “Veículo elétrico híbrido, de modo simplificado, é um veículo acionado por um motor elétrico cuja energia é suprida por um gerador e uma bateria instalados a bordo. O termo "híbrido" se deve ao fato que no seu acionamento ele conta com um motor de combustão interna (m.c.i.), usado nos veículos convencionais, alimentado por combustível líquido (gasolina, etanol, diesel, etc) e/ou gasoso (gás natural veicular, etc) e também motor(es) elétrico(s) que aciona(m) a(s) roda(s). O conjunto *m.c.i. + gerador de eletricidade* alimenta o(s) motor(es) elétrico(s) e recarrega a(s) bateria(s). O veículo elétrico híbrido é uma solução se encontra comercialmente disponível e permite economias de combustível entre 10 e 50%, quando comparado com o seu equivalente convencional com motor de combustão interna. As emissões de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) são reduzidas em até 50% e as emissões de monóxido de carbono (CO), hidrocarbonetos (HC) e óxidos de nitrogênio (NO<sub>x</sub>) são reduzidas em até 90%.” **Associação Brasileira de Veículos Elétricos (ABVE)**. Disponível em: <<http://www.abve.org.br/PF/ExibePF.asp?codigo=0003>>. Acesso em: 19 set. 2014.

(movidos parcialmente à eletricidade) na Lista Brasileira de Exceções à Tarifa Externa Comum, o que implicará na redução da alíquota atual de 35% (trinta e cinco por cento) para valores que variam de zero a 7% (sete por cento) em função da eficiência energética do automóvel. A Resolução, que encontra fundamento no art. 2º, XIV, do Decreto nº 4.732/03, possui previsão inicial de validade até o mês de dezembro de 2015.

Ao instaurar medidas de estímulo à produção e à venda de veículos movidos a álcool e à eletricidade, combustíveis notoriamente menos poluentes que a gasolina ou o diesel, o poder público contribui diretamente com a causa ambiental, uma vez que o aumento da participação dos chamados veículos flex e híbridos no mercado implica diretamente na redução dos níveis de poluição do ar nos centros urbanos, o que notoriamente é um dos maiores problemas ambientais contemporâneos.

Além dos exemplos acima elencados de estímulo à indústria automobilística e à produção de álcool no país, convém mencionar outro caso do uso do IPI em prol do meio ambiente, que se deu por meio do Decreto 7.660/11. Através desse diploma legal, o poder público criou um critério ambiental para condicionar a desoneração da chamada linha branca de eletrodomésticos, que engloba refrigeradores, congeladores, máquinas de lavar e secar e fogões de cozinha, consistente na diminuição das alíquotas dessa linha de produtos exclusivamente àqueles modelos que possuem o selo “A” de eficiência energética<sup>199</sup> conforme padrões estabelecidos pelo Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO).

O apelo ambiental dessa medida reside no fato de que os produtos que ostentam o aludido selo consomem menos energia elétrica e geralmente são fabricados com materiais e tecnologias menos danosas ao meio ambiente.

Não obstante os casos supramencionados em que a seletividade do IPI foi utilizada em uma acepção de extrafiscalidade ambiental, atuando como instrumento de estímulos a condutas ambientalmente benéficas, há situações em que esse mesmo tributo assume a função contrária, como, por exemplo, o caso concernente à extração da madeira, no qual o poder público adota medidas que vão de encontro aos interesses de preservação do meio ambiente.

---

<sup>199</sup> O Selo Procel de Economia de Energia ou simplesmente Selo Procel, instituído por meio de Decreto Presidencial de 08 de dezembro de 1993, é um produto desenvolvido e concedido pelo Programa Nacional de Conservação de Energia Elétrica - Procel, que tem na Centrais Elétricas Brasileiras S.A - Eletrobrás sua secretaria executiva. O Selo Procel tem por objetivo orientar o consumidor no ato da compra, indicando os produtos que apresentam os melhores níveis de eficiência energética dentro de cada categoria. Também objetiva estimular a fabricação e a comercialização de produtos mais eficientes, contribuindo para o desenvolvimento tecnológico e a redução de impactos ambientais. **Instituto Nacional de Metrologia, qualidade e tecnologia (INMETRO)**. Disponível em: < <http://www.inmetro.gov.br/consumidor/pbeselo.asp>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

De acordo com o que dispõe a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, instituída através do Decreto nº 7.660/11, a extração de madeira em suas diversas modalidades é tributada pelo IPI com alíquotas que podem chegar até zero (Seção IX do Decreto nº 7.660/11), o que deixa claro que o ente tributante não lançou mão do uso desse instrumento tributário para fins de desestimular o problema ambiental da extração desenfreada de madeira no país, mormente na Amazônia.

No mesmo sentido, o mesmo diploma legal estabeleceu a alíquota de IPI a incidir sobre as serras, inclusive aquelas elétricas, utilizadas largamente no corte de árvores, na base de oito por cento. Para efeito de comparação e com o intuito de demonstrar o quanto essa exação sobre um produto tão maléfico ao meio ambiente é de pequena monta, a alíquota de IPI para a faca de cozinha que, por motivos óbvios, não possui grande potencial de utilização na degradação do meio ambiente, é de doze por cento.

Com base no que foi exposto, conclui-se que há casos em que o IPI, por meio do expediente extrafiscal da seletividade ambiental, é, de fato, utilizado como instrumento de preservação do meio ambiente. Quando manejado com o objetivo de induzir o setor produtivo a adotar práticas ecologicamente benéficas ou mesmo de direcionar os hábitos de consumo da população para aqueles produtos que possuam apelo ambiental, o Imposto sobre Produtos Industrializados, por meio da nova acepção da seletividade, constitui um mecanismo de grande eficiência para a concretização da política ambiental.

Noutro prisma, também é possível constatar que há situações em que o Estado não leva em consideração os reflexos ambientais de determinadas medidas e ignora a essencialidade ecológica dos bens sobre os quais diminuirá ou aumentará as alíquotas do IPI, ou, ainda, privilegia interesses outros, que se afastam dos objetivos de proteção do meio ambiente, casos esses em que o IPI é usado no sentido contrário aos anseios sociais acerca da preservação ambiental.

## 5.5 O DIRECIONAMENTO AMBIENTAL DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)

A Carta Federativa de 1988 em seu art. 155, III, conferiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. O legislador constituinte, ao estabelecer essa prerrogativa, acrescentou,

no parágrafo §6º, inciso II, do aludido dispositivo, a possibilidade de fixação de alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização dos veículos<sup>200</sup>.

O viés ecológico desse imposto consiste na possibilidade de graduar suas alíquotas em função do tipo e da utilização do veículo automotor, conforme autoriza o art. 155, § 6º, inciso II, da Constituição Federal, o que pode ser utilizado como forma de adequar a tributação a aspectos de preservação do meio ambiente, beneficiando, por exemplo, veículos com tecnologia que proporcione uma menor produção de gases tóxicos<sup>201</sup>.

O Imposto de Propriedade de Veículos Automotores é um típico caso em que a falta de uniformidade quando da estipulação dos critérios de sua aplicação por cada ente federativo faz com que, em alguns Estados, ele sirva ao propósito de preservação ambiental, e em outros, produza o efeito inverso.

Cotejando casos específicos, veja-se a disciplina do IPVA no Estado de Minas Gerais, que, por meio da Lei 12.735/97, inovou em relação às normas anteriores, ao prever, em seu art. 7º, parágrafo 6º, a redução em 30% (trinta por cento) da base de cálculo do veículo automotor movido a álcool, visando à garantia do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Não obstante a excelente recepção dessa medida pela comunidade de ambientalistas e os óbvios efeitos benéficos ao meio ambiente decorrentes do estímulo aos contribuintes para a aquisição de veículos movidos a um combustível sabidamente menos poluente que as outras opções disponíveis no mercado, em 23 de dezembro de 2003, foi promulgada a Lei estadual 14.937/03, que acrescentou no texto do art. 7º, parágrafo 6º, da Lei 12.735/97, a expressão “exclusivamente movido a álcool etílico hidratado combustível”, mantendo-se, todavia, o percentual de redução da base de cálculo do imposto.

Na prática, o que o legislador promoveu com essa modificação, restringindo a concessão do benefício a veículos movidos exclusivamente a álcool, foi a anulação do potencial do IPVA para contribuir com a diminuição dos lançamentos de gases maléficos ao meio ambiente, uma vez que boa parte dos veículos atualmente comercializados no país são dotados da tecnologia bicombustível, que permite o seu funcionamento pela mistura de gasolina e álcool ou de apenas um deles isoladamente.

Andaria bem o legislador mineiro acaso optasse por seguir o exemplo do Estado de São Paulo que, através da Lei 13.296, de 23 de dezembro de 2008, instituiu alíquotas a título

---

<sup>200</sup> Com a redação modificada pela Emenda Constitucional n.º 42/2003.

<sup>201</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Artigo 146-A da Constituição**. Série Doutrina Tributária, vol. II. São Paulo, Quartier Latin, 2009, p. 39-40.

de IPVA para veículos movidos a combustíveis menos poluentes (álcool, gás natural veicular, eletricidade ou qualquer combinação entre eles) menores do que aquelas incidentes sobre automóveis que utilizam outros combustíveis mais poluentes (gasolina, diesel e outros), os quais, como é cediço, são os principais causadores do aquecimento global, problema ambiental de escala planetária e que prejudica a qualidade de vida da população.

No caso, o art. 9º da lei retromencionada determina que a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo que utilize motor especificado para funcionar, exclusivamente, com álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si, deve ser de três por cento, enquanto que para qualquer veículo que não se enquadre nessa condição a alíquota é de quatro por cento.

Analisando a configuração normativa do IPVA em outros Estados da federação, vê-se que há situações em que o instrumento da isenção é manejado contrariamente aos interesses ambientais. Anote-se, nesse sentido, a Lei 6.967/96 do Estado do Rio Grande do Norte que, em seu art. 8º, inciso IV, isenta do pagamento do IPVA veículos com mais de 10 (dez) anos de fabricação, numa clara inversão da lógica a ser aplicada para preservação do meio ambiente, uma vez que é de conhecimento público e notório que veículos mais velhos poluem muito mais do que os de fabricação mais recente, que possuem tecnologia de funcionamento menos poluente<sup>202</sup>.

Assim como no Rio Grande do Norte, outros Estados, como, exemplificativamente, o Paraná<sup>203</sup>, possuem previsão de isenção quanto ao pagamento do IPVA para os proprietários de veículos antigos, recaindo em proposta antagônica à tributação ambiental, uma vez que do ponto de vista da defesa do meio ambiente, seus proprietários deveriam, na verdade, arcar com alíquotas maiores, como forma de desestímulo à propriedade de automóveis com tecnologia ultrapassada e, conseqüentemente, mais poluentes.

É nítido que nesses casos o poder público privilegiou o princípio da capacidade contributiva ao elaborar a norma de regência do IPVA, tendo considerado que o fato de o contribuinte possuir um automóvel mais antigo demonstraria que detém menor poder aquisitivo e, conseqüentemente, deveria ser tributado de forma mais amena como medida de efetivação de justiça fiscal. Entretanto, é preciso atentar que essa é uma questão também de

---

<sup>202</sup> Lei nº 6.967, de 30/12/1996 – RN: Art. 8º São isentos de imposto: (...) IV - os veículos rodoviários com mais de 10 (dez) anos de fabricação, contados a partir do primeiro mês do exercício seguinte ao do registro em órgão de trânsito no território nacional.

<sup>203</sup> Nesse Estado, a Lei 14.260/2003 prescreve: “Art. 14. São isentos do pagamento do IPVA, os veículos automotores: (...) IX – com mais de 20 anos de fabricação. (...)”

política ambiental e não meramente de política fiscal, o que impõe ao Estado a observância do fator ecológico quando da instituição do tributo.

Por fim, confirmando a falta de homogeneidade na utilização desse imposto em benefício do meio ambiente entre os diversos Estados membros, é importante ressaltar que, no caso dos veículos elétricos, substancialmente menos poluentes, sete Estados da federação já adotam a isenção total do IPVA, quais sejam: 1) Ceará - Lei nº 12.023/92, art. 4º, inciso IX; 2) Maranhão - Lei nº 5.594/92, art. 9º, inciso XI; 3) Pernambuco – Lei nº 10.849/92, art. 5º, inciso XI; 4) Piauí - Lei nº 4.548/92, art. 5º, VII; 5) Rio Grande do Norte - Lei nº 6.967/96, art. 8º, inciso XI; 6) Rio Grande do Sul - Lei nº 8.115/85, art. 4º, II; 7) Sergipe - Lei nº 3.287/92, art. 4º, inciso XI.

Além desses, outros três Estados adotam alíquotas de IPVA diferenciadas para os veículos movidos à eletricidade: 1) Mato Grosso do Sul - a Lei nº 1.810/97, em seu art. 153, prevê a possibilidade de o Poder Executivo reduzir em até setenta por cento o IPVA dos veículos movidos à eletricidade; 2) Rio de Janeiro – a Lei nº 2.877/97, em seu art. 10, inciso IV, estabelece a alíquota de um por cento para veículos que utilizem energia elétrica (alíquota setenta e cinco por cento inferior a dos automóveis movidos à gasolina); 3) São Paulo – a Lei nº 6.606/89, em seu art. 7º, inciso III, estabelece a alíquota de três por cento para automóveis de passeio, de esporte, de corrida e camionetas de uso misto movidos à eletricidade (alíquota vinte e cinco por cento inferior a dos automóveis movidos à gasolina)<sup>204</sup>.

Diante do exposto, conclui-se que o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores, escorando-se no permissivo constitucional presente no art. 155, parágrafo 6º, inciso II, pode ser usado como mais um instrumento de tributação ambientalmente orientada. Constata-se, igualmente, que não há harmonia entre os Estados da federação quanto à orientação ecológica desse tributo, uma vez que, conforme restou demonstrado, ele pode atuar tanto para a indução de situações positivas para o meio ambiente, quanto na situação inversa, desencorajando a compra ou a manutenção da propriedade de veículos ecologicamente amigáveis.

---

<sup>204</sup> Informações disponíveis no site da Associação Brasileira do Veículo Elétrico ABEV. Disponível em: <[www.abve.org.br](http://www.abve.org.br)>. Acesso em: 15 maio 2014.

## 5.6 A TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TCFA)

Tendo em vista que o tributo a ser estudado neste tópico possui intrínseca relação com o poder de polícia, visto que é uma espécie de taxa que apresenta como causa jurídica uma atividade estatal dele decorrente, convém, inicialmente, definir o que seja poder de polícia e como ele se manifesta em matéria ambiental, com vistas ao correto entendimento da espécie tributária em comento.

De acordo com o que leciona a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o poder de polícia pode ser definido como a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público e este, por sua vez, diz respeito aos mais variados setores da sociedade, tais como segurança, moral, saúde, meio ambiente, defesa do consumidor, patrimônio cultural, propriedade, etc.<sup>205</sup>.

O conceito legal de poder de polícia está encartado no Código Tributário Nacional, que, no art. 78, na mesma seção em que disciplina as taxas, define-o como sendo a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Depreende-se, tanto da conceituação ofertada pela doutrina, quanto do conceito legal, que foi adotada uma perspectiva ampla para a definição dessa atividade estatal, visto que nos dois casos foram englobadas as mais variadas atividades da Administração Pública com fundamento no interesse público.

A manifestação do poder de polícia pode se dar através de atos normativos ou atos concretos. No primeiro caso, a lei cria limitações aos direitos individuais, que podem ser disciplinadas, a depender de cada caso em concreto, através de portarias, decretos, e outros expedientes normativos. Já a manifestação do poder de polícia por meio de atos concretos decorre da aplicação da lei a cada caso, na medida em que compreende operações preventivas, com o intuito de adequar a atividade do particular à lei que exige uma licença específica ou mesmo determina que haja fiscalização periódica da atividade, bem como medidas

---

<sup>205</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 117.

repressivas, como, por exemplo, apreensão de mercadorias, internação compulsória e outras, com o objetivo de coagir o particular a cumprir o que determina a legislação.

Ressalte-se que, para se caracterizar o fato gerador das taxas de polícia, o poder de polícia tem que ser efetivo, ou seja, não basta apenas ser previsto, deve estar relacionado a uma atividade estatal concretamente prestada. Isso porque, inexistindo atividade por parte da Administração, não há que se falar em despesa feita ou causa que justifique que o administrado suporte a cobrança do tributo<sup>206</sup>.

Essa característica das taxas de polícia quanto à necessidade da efetiva ocorrência de uma atividade estatal decorrente do poder de polícia da Administração leva à conclusão de que o particular, ao pagar o tributo, não o está fazendo, exemplificativamente, em virtude da concessão de licença ou da expedição de alvará, mas em função da atividade estatal que as antecedeu, visto que, caso se comprove que o administrado não preenchia os requisitos para a concessão ou expedição dos referidos documentos, ainda assim ele estaria obrigado a arcar com o pagamento da taxa.

O critério material das taxas de polícia consiste no fato delas serem devidas em função de uma atividade de controle, vigilância ou fiscalização do cumprimento da lei, para que o administrado possa iniciar seus trabalhos ou dê continuidade às atividades que já desempenha. No que tange à sua aplicação na seara ambiental, pode-se cogitar, a título exemplificativo, da hipótese de criação de uma taxa de polícia instituída com base na fiscalização do nível de dejetos lançados por uma empresa, sempre observados os critérios temporal e espacial definidos em lei.

No direito brasileiro, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental criada pela Lei 10.165/00 é um importante exemplo da utilização desta espécie tributária na defesa do meio ambiente. Como veremos pormenorizadamente a seguir, seu critério material é a fruição dos serviços de controle e fiscalização, pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, ao passo em que os critérios espacial e temporal configuram-se pela área de atuação desta autarquia federal e pelo momento em que ocorre seu exercício de poder de polícia, respectivamente.

A esse respeito, no que tange à natureza jurídica da TCFA, o Superior Tribunal de Justiça, invocando posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ratificou a sua vinculação ao exercício do poder de polícia por parte do IBAMA. Vejamos:

---

<sup>206</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, op. cit., p. 120.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL - TCFA. NATUREZA JURÍDICA DA EXAÇÃO QUESTIONADA DEFINIDA PELO STF, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 416.601/DF. INCLUSÃO DA TAXA REFERIDA NA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO SIMPLIFICADA (SIMPLES). DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NAS LEIS 9.317/96 E LC 123/2006. 1. Discute-se no recurso especial a possibilidade de inclusão da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental -TCFA, instituída pela Lei 6.938/81, alterada pela Lei 10.165/2000, destinada ao IBAMA no Sistema Integrado de Recolhimento de Tributos - SIMPLES. **2. O STF, no que diz respeito à natureza jurídica da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA, instituída pela Lei 10.165/2000, que alterou a Lei 6.938/1981, por ocasião do julgamento do RE 416.601/DF, decidiu que a hipótese de incidência da taxa em destaque decorre da fiscalização de atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, ou seja, remunera o exercício do poder de polícia do Estado exercido pelo IBAMA.** 3. A forma simplificada de tributação (SIMPLES) engloba o recolhimento exclusivo de tributos e contribuições expressamente elencados na Lei 9.317/96 e LC 123/2006. (grifo nosso). Não se revela possível abranger no sistema de arrecadação diferenciado, por ausência de previsão legal, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental -TCFA, cuja finalidade específica decorre do poder fiscalizador do IBAMA, em face da previsão contida no art. 145, II, da Constituição Federal de 1988, conforme já decidiu o STF no julgamento do RE 416.601/DF. 4. Recurso especial provido. (STJ, RESP nº 1.242.940-PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJE 26/10/2012).

A origem da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) está na Lei 9.960, de 28 de janeiro de 2000, que inseriu na Lei 6.938/81 (Política Nacional do Meio Ambiente) os artigos 17-A a 17-O, que continham as disposições gerais acerca da Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA). Entretanto, tão logo foi criada, a TFA passou a ser alvo de duras críticas no plano da legalidade, no que respeita à materialidade do fato gerador e das alíquotas, e quanto à tipicidade, concernente à identificação do poluidor-pagador. Grande parte da doutrina afirmava que, da forma como a TFA foi criada, faltavam-lhe características essenciais das taxas<sup>207</sup>.

Não obstante as referidas críticas, outro setor da doutrina defendia que a Taxa de Fiscalização Ambiental não possuía quaisquer vícios de inconstitucionalidade, na medida em que respeitava os requisitos previstos em lei para instauração das taxas. Ricardo Lobo Torres afirma que estavam presentes, na conformação jurídica da TFA, a especificidade e a

---

<sup>207</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA**. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 757.

divisibilidade<sup>208</sup> do poder de polícia dirigido ao contribuinte, bem como a determinação do sujeito passivo, este representado pelas pessoas físicas e jurídicas obrigadas a constarem no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, no qual estavam inscritos potenciais poluidores. Assim, tanto o fato gerador quanto a indicação do sujeito passivo estavam em consonância com os requisitos legais.

No âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.178/00, o Supremo Tribunal Federal, muito embora não tenha julgado o mérito da causa, já havia manifestado entendimento pela inconstitucionalidade da cobrança da Taxa de Fiscalização Ambiental quando, apreciando pedido de natureza cautelar para suspender a eficácia dos artigos acrescidos à Lei 6.938/81 pela Lei 9.960/00, fundamentou sua decisão no entendimento de que as atividades potencialmente poluidoras não estavam apropriadamente definidas na Lei nº 9.960/00 e que o fato gerador era a atividade explorada pelo contribuinte e não o serviço prestado pelo Estado<sup>209</sup>. Registre-se que o STF não deliberou pela inconstitucionalidade da instituição de taxas destinadas à causa ambiental, mas tão somente pela forma como a Lei 9.960/00 foi construída, uma vez que, de acordo com a Suprema Corte, ela não continha requisitos *sine qua non* das taxas.

Assim, apenas dez meses após a edição da Lei 9.960/2000, visando corrigir os erros cometidos na norma anterior, um novo diploma legal foi promulgado, qual seja, a Lei 10.165/2000, que, tal como sua antecessora, objetivava instituir uma taxa decorrente do poder de polícia do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA para fiscalizar atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, dessa vez denominada de Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA. Para tanto, o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo foram alterados, para que o novo diploma legal se adequasse ao que foi determinado pela ADI 2.178/00.

De acordo com o art. 1º da referida lei, está sujeito ao pagamento da TCFA todo aquele que exerça atividades relacionadas a: extração e tratamento de minerais, indústria de produtos minerais não-metálicos, metalúrgica, mecânica, de material elétrico, eletrônico e comunicações, de material de transporte, de madeira, de papel e celulose, de borracha, de

---

<sup>208</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental**. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). op. cit., p. 38.

<sup>209</sup> ADI 2178, Ac. do Pleno, de 29/03/2000, rel. Min. Ilmar Galvão, RTJ 173/494, 2000: “Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigo 8º da Lei 9.960, de 28.01.2000, que introduziu novos artigos da Lei nº 6.938/81, criando a Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA). Alegada incompatibilidade com os artigos 145, II; 167, IV; 154, I, e 150, III, “b”, da Constituição Federal.

couros e peles, têxtil, de vestuário, calçados e artefatos de tecidos, de produtos de matéria plástica, do fumo, química, de produtos alimentares e bebidas, serviços de utilidade (produção de energia termoelétrica; tratamento e destinação de resíduos, dragagem e derrocamentos em corpos d'água e recuperação de áreas contaminadas ou degradadas), transporte, terminais, depósitos e comércio, turismo e uso de recursos naturais.

Assim como no caso da Lei 9.960/00, a nova legislação também tem sua constitucionalidade questionada em sede de ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional das Indústrias. As alegações de desconformidade com o sistema jurídico são em relação à base de cálculo do tributo e de ofensa ao princípio da isonomia tributária.

A tese defendida quanto à base de cálculo é a de que, não obstante esteja prevista a combinação de dois fatores para determinar o valor devido, quais sejam, o potencial de poluição e o tamanho da empresa, o fato deste último ser utilizado para o cálculo da taxa, na verdade, significa que a receita bruta anual da empresa está sendo utilizada como base de cálculo. Logo, ao instituir taxas com base de cálculo de impostos, o legislador teria ferido o parágrafo único do art. 77, do Código Tributário Nacional, bem como o art. 145, § 2º, da Lei Maior, o que resultaria na ilegalidade da TCFA.

Há ainda outro problema apontado para a inconstitucionalidade da taxa em apreço, também referente à base de cálculo, que consiste na indicação do tamanho da empresa como determinante do valor a ser cobrado. Tal hipótese violaria o princípio da isonomia, visto que empresas igualmente poluentes pagam tributos de valores diferentes, em razão do seu porte. Dessa forma, empresas de pequeno e médio porte, ainda que com o mesmo potencial de degradação ambiental, pagarão taxas diferentes, graduadas de acordo com a receita bruta anual de ambas.

É preciso mencionar, igualmente, a existência de posições doutrinárias questionando a natureza jurídica da TCFA. Nesse prisma, há quem sustente que, na verdade, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental é uma contribuição social de intervenção no domínio econômico (CIDE), e não uma taxa propriamente dita.

Esse é o entendimento de Maria Lúcia Luz Leiria, que enquadra a TCFA como contribuição de intervenção no domínio econômico, visto que, segundo ela, estão preenchidos os requisitos para caracterização deste tributo, quais sejam, a exação interventiva da União, a referibilidade da contribuição a contribuinte de determinado domínio econômico, a vinculação

da arrecadação à atuação da União na área econômica específica e a transitoriedade caracterizada pela finalidade a ser alcançada<sup>210</sup>.

Todavia, uma análise detalhada da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental corrobora que, não obstante existirem pontos de intersecção desta com a contribuição de intervenção no domínio econômico, é evidente a natureza de taxa que aquele tributo possui.

Anote-se que as taxas têm, como hipótese de incidência, a descrição de uma atividade estatal, seja ela decorrente do poder de polícia ou de um serviço prestado ao contribuinte. Logo, se o fato gerador da TCFA é descrito, pela lei, como o exercício regular do poder de polícia conferido ao IBAMA, órgão da Administração Pública, não há que se falar que a exação criada não se coaduna à taxa.

Logo, no caso da TCFA, só haverá fato gerador e, conseqüentemente, cobrança da taxa, mediante efetiva fiscalização por parte do IBAMA, perfazendo o requisito da atividade estatal, na modalidade de exercício do poder de polícia. Assim, é evidente o equívoco na alegação de que a TCFA é, na verdade, contribuição de intervenção no domínio econômico, uma vez que se mostra inviável a fiscalização do IBAMA no caso desse tributo. Se não houver fiscalização, não há fato gerador e, portanto, não há tributo. Não se pode sustentar que a mesma exação adquira diferentes naturezas jurídicas, em virtude da ocorrência ou não do fato previsto em lei.

Quanto aos outros requisitos e características da TCFA tem-se que o critério espacial corresponde a todo o território nacional, tendo em vista que o IBAMA é uma autarquia federal, o que implica dizer que sua competência se estende sobre todo o país. Já no que diz respeito ao critério temporal, referente ao momento em que a fiscalização se operará, o art. 17-G, da Lei 10.165/00, estabeleceu que a taxa será devida a cada três meses.

Em relação ao sujeito passivo, a Lei 10.165/00, em seu Anexo VIII, albergou uma extensa lista de atividades potencialmente poluidoras, de modo que todas as empresas que desempenhem aquelas atividades estarão sujeitas ao pagamento da TCFA. Dessa forma, o suposto erro cometido pelo legislador quando da elaboração da Lei 9.960/00 foi devidamente corrigido quando da criação da TCFA, tendo em vista que a Lei 10.165/00 disciplina, exaustivamente, o que é, de fato, atividade poluente.

Dissertando a respeito dos sujeitos passivos da TCFA, Schoueri afirma que, da forma como a norma foi construída, nem todas as empresas potencialmente poluidoras são

---

<sup>210</sup> LEIRIA, Maria Lúcia Luz. **Breves considerações sobre a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, instituída pela Lei 10.165/2000.** In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). op. cit., p. 773.

concretamente fiscalizadas, mas a taxa é devida porque o Estado possui aparato para fiscalizar concretamente algumas delas. Esta circunstância foi suficiente para que o Plenário do Supremo Tribunal Federal a julgasse constitucional<sup>211</sup>.

Nos termos do art. 17-Q do diploma legal em estudo, o IBAMA, como órgão da Administração Pública responsável pela fiscalização e controle das empresas que desempenham as atividades enumeradas no Anexo VIII da Lei, pode celebrar convênios com os demais entes da federação, o que demonstra, portanto, que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem, também, ser sujeitos ativos da TCFA.

Os valores da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental variam de acordo com o potencial de poluição, o grau de utilização de recursos naturais e o porte da empresa, conforme estabelecem os anexos VIII e IX da Lei Federal 10.165/00, podendo variar de R\$ 50,00 (cinquenta reais) no caso de se tratar de microempresa com alto potencial de poluição, até R\$ 2.250,00 (dois mil duzentos e cinquenta reais) por trimestre, se o sujeito passivo da obrigação tributária for uma empresa de grande porte e alto potencial de poluição. Há um total de dez valores possíveis (visto que as microempresas só pagam se desempenharem atividades com alto potencial de poluição) que a TCFA pode assumir, tendo em vista os quatro tipos de empresas possíveis (microempresa, empresa de pequeno porte, empresa de médio porte e empresa de grande porte), e os três níveis de poluição ou de utilização dos recursos naturais previstos (pequeno, médio ou alto potencial de poluição ou grau de utilização dos recursos naturais).

Ressalte-se, quanto aos numerários percebidos pelo IBAMA por meio da TCFA, que não se tem tido notícia de que os valores respectivos estejam sendo utilizados em atividades diversas daquelas originariamente previstas, como sói acontecer com outros mecanismos estudados neste trabalho, o que constitui um fator positivo na adequação desse tributo à causa ambiental.

Diante disso, é possível concluir que as inconstitucionalidades verificadas na legislação anterior foram satisfatoriamente superadas, não havendo dúvidas quanto à possibilidade de aplicação da Lei 10.165/00 em prol do meio ambiente. Ademais, pode-se afirmar que a TCFA é um valioso instrumento de adequação de condutas dos contribuintes para a preservação ambiental, uma vez que a incidência tributária pode diminuir caso seja constatada a diminuição na poluição emitida ou na utilização dos recursos naturais, pela atividade. Entende-se também que a função extrafiscal é preponderante frente à fiscal, o que,

---

<sup>211</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 172.

juntamente aos outros aspectos já mencionados, demonstra que a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental está em harmonia com os princípios constitucionais, mormente à proteção do meio ambiente.

Quanto à utilização da TCFA no país, diversos Estados já implementaram a medida, tais como, por exemplo, Rio de Janeiro (Lei Estadual 5.438/09), Espírito Santo (Lei Estadual 10.098/13), Pernambuco (Lei Estadual 13.361/07) e Bahia (Decreto 14.024/12). Dentre eles, optamos por discorrer sobre as características da TCFA instituída em Minas Gerais e no Rio Grande do Norte.

O Estado de Minas Gerais foi um dos pioneiros na implantação da TCFA, quando, ao utilizar da prerrogativa encartada no art. 17-Q da Lei nº 6.938/81, promulgou a Lei Estadual nº 14.940/03, por meio da qual instituiu o Cadastro Técnico Estadual de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais e a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais (TFAMG).

A TFAMG é devida pelos contribuintes que se dedicam às atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, inclusive atividades que envolvam produtos e subprodutos da fauna e da flora, e seu fato gerador foi definido como sendo o exercício regular do poder de polícia conferido à Fundação Estadual do Meio Ambiente (FEAM) e ao Instituto Estadual de Florestas (IEF) para controle e fiscalização das mencionadas atividades. Os recursos arrecadados são destinados à FEAM, ao IEF e à Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (SEMAD).

Os valores cobrados a título de TFAMG, de acordo com o que dispõe o Anexo III da Lei Estadual nº 14.940/03, podem variar do mínimo de R\$ 24,00 (vinte e quatro reais), se o contribuinte for uma microempresa com atividade classificada como de alto potencial de poluição ou de utilização de recursos ambientais, até o patamar máximo de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais), caso se trate de empresa de grande porte que desempenhe atividade enquadrada como de alto potencial de poluição ou de utilização de recursos ambientais.

No Estado do Rio Grande do Norte, a TCFA foi criada através da Lei Complementar nº 323/06 que definiu seu fato gerador como sendo o exercício regular do poder de polícia legalmente conferido ao Instituto de Desenvolvimento Econômico e Meio Ambiente do Rio Grande do Norte (IDEMA) para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

A norma estadual emprestou da Lei nº 6.938/81 algumas definições como as de microempresa, empresa de pequeno, médio e grande porte, todas previstas no parágrafo 1º, do

art. 17-D, da Lei Federal. Vale ressaltar a previsão contida no art. 8º da lei estadual, que replicou em nível estadual-municipal o que dispõe o já mencionado art. 17-Q da Lei 10.165/00, ao estabelecer que o IDEMA poderá celebrar convênios com os Municípios, para desempenharem atividades de fiscalização ambiental, podendo repassar-lhes, no máximo, quarenta por cento do valor da TCFA/RN, conforme critérios e requisitos a serem estabelecidos em Decreto.

Quanto aos valores cobrados a título da Taxa em estudo, a quantia mínima estipulada pela Lei Complementar nº 323/06 é de R\$ 30,00 (trinta reais) se o sujeito passivo for uma microempresa e sua atividade seja enquadrada como de grande potencial de poluição, podendo chegar até R\$ 1.350,00 (um mil trezentos e cinquenta reais) caso se trate de empresa de grande porte, classificada como de grande potencial de poluição.

Apesar dos esforços empreendidos, não foi possível obter informações detalhadas para o presente estudo acerca dos valores arrecadados por meio da TCFA, de forma que tivemos acesso somente aos dados gerais dos anos de 2011 a 2013, que demonstraram um aumento da arrecadação na ordem de R\$ 75.000.000,00 (setenta e cinco milhões de reais), visto que em 2011 apurou-se R\$ 144.000.000,00 (cento e quarenta e quatro milhões de reais), passando, em 2013, ao montante de R\$ 219.000.000,00 (duzentos e dezenove milhões de reais)<sup>212</sup>.

Esses valores, conforme previsto na Lei 10.165/00, são distribuídos entre o próprio IBAMA e os órgãos estaduais de defesa do meio ambiente, sendo utilizados para o aparelhamento dessas instituições e em ações voltadas à proteção, educação e defesa ambiental. Tal fato, juntamente aos efeitos extrafiscais ambientais decorrentes da utilização desse tributo, conduz à conclusão de que restou devidamente demonstrada a importância da utilização da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental como instrumento tributário apto não só a induzir condutas ecologicamente positivas, como também a desempenhar as funções de controle, fiscalização e conservação do meio ambiente.

## 5.7 CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE) COMBUSTÍVEIS

Conforme já detalhadamente estudado no item 4.3.2, a Constituição Federal prevê, no seu art. 149, a criação, pela União, de contribuições de intervenção no domínio econômico. O

---

<sup>212</sup> IBAMA. Disponível em: <<http://www.ibama.gov.br/publicadas/presidente-do-ibama-apresenta-evolucao-das-receitas-no-conama>>. Acesso em 12 jun. 2014.

art. 177, também da Lei Maior, criou a espécie tributária conhecida como CIDE combustíveis e estabeleceu determinados requisitos que a lei instituidora da contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a importação e a comercialização de petróleo, gás natural e seus derivados e álcool combustível deve obedecer, quais sejam: os recursos arrecadados devem ser destinados obrigatoriamente ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Ainda, nos termos do art. 159, III, também da Constituição Federal, parte desses recursos (vinte e nove por cento) deve ser repassada aos Estados e ao Distrito Federal para aplicação em infraestrutura de transportes, sendo que, do total recebido, os Estados devem transferir vinte e cinco por cento aos respectivos Municípios, também para serem aplicados no financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Dessa forma, o legislador, ao elaborar o texto da Lei 10.336, de dezembro de 2001, diploma legal que dispõe sobre as particularidades da CIDE, atendendo ao comando constitucional insculpido no art. 177, § 4º, inciso II, estabeleceu que o produto da arrecadação da Contribuição será destinado, entre outras aplicações, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás. A razão para o financiamento de projetos ambientais está na recuperação dos recursos naturais, por vezes atingidos pelas indústrias petrolíferas em seus processos produtivos.

Nesse contexto, a CIDE combustíveis apresenta robustas características de tributo ambiental, bem como traduz o dever do Estado e da coletividade com o desenvolvimento sustentável, cujo propósito, nos termos já estudados anteriormente, consiste na harmonização do desenvolvimento econômico com a preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, objetivo que está em consonância com os artigos 170, inciso VI e 225, ambos da Constituição Federal, que prevêm como deveres do Estado e da coletividade a defesa e a preservação do meio ambiente.

De acordo com Simone Martins Sebastião, a CIDE combustíveis pode ser entendida como sendo o primeiro tributo ambiental *stricto sensu* brasileiro, na medida em que pode internalizar o custo socioambiental do consumo de combustíveis, a sua função fiscal é ecologicamente orientada – destinação ambiental dos recursos – e a sua extrafiscalidade

também é voltada ao meio ambiente – diferenciação de alíquotas de acordo com o uso ambientalmente mais ou menos adequado<sup>213</sup>.

Helena Taveira Torres entende que a CIDE será sempre um excelente instrumento para a ação legislativa da União no domínio das questões ambientais. Nada impedindo que a União possa exercer sua competência em favor de Estados e Municípios, criando tais contribuições para que sejam cobradas e arrecadadas por eles, nas hipóteses que autorizar, desde que limitadamente aos sujeitos vinculados à ação específica que se pretende coibir, com existência temporária, até que se possam erradicar as causas de danos ou que se garanta a preservação necessária<sup>214</sup>.

Nesse sentido, convém mencionar a existência do Projeto de Lei Complementar 73/2007 que propõe uma reformulação tributária ecológica, a fim de regulamentar o art. 146-A, da Constituição Federal, instituir os princípios da essencialidade e do diferencial tributário pela sustentabilidade ambiental e oneração das emissões de gases de efeito estufa, e criar a taxa sobre o carbono ("carbon tax")<sup>215</sup>, na forma de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, para a sustentabilidade ambiental e a mitigação do aquecimento global<sup>216</sup>. O referido Projeto encontra-se aguardando parecer do relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados.

Outro aspecto ecológico da CIDE combustíveis é a previsão, no art. 5º, da Lei 10.336/01, de um sistema de alíquotas que varia de acordo com o grau de nocividade que os combustíveis causam ao meio ambiente. Desse modo, a contribuição em comento demonstra novamente sua clara função extrafiscal de desestimular o consumo e a produção de combustíveis mais nocivos.

Anote-se que a Lei 10.336/01 não estabeleceu critérios objetivos para o financiamento e a fiscalização dos projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, omissão que somente foi suprida com a promulgação da Lei 10.636, de 30 de dezembro de 2002. Nos termos dessa norma, os programas ambientais devem ser administrados pelo

---

<sup>213</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. op. cit., p. 275-276

<sup>214</sup> TORRES, Helena Taveira. **Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental. Os Limites dos chamados “Tributos Ambientais”**. In: TORRES, Helena Taveira (Org.). op. cit., p. 149.

<sup>215</sup> Ivan Lira de Carvalho traça um panorama valioso sobre os aspectos jurídicos dos créditos de carbono no artigo intitulado “Créditos de Carbono: Breve Perfil e Conotações Jurídicas”, publicado no Jornal Carta Forense Ano V, nº 49, São Paulo, junho/2007, p. 16.

<sup>216</sup> O Projeto está disponível para consulta em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=354998>>. Acesso em 25 maio 2014.

Ministério do Meio Ambiente e abrangerão uma série de finalidades estritamente direcionadas à defesa e preservação ambientais previstas nos incisos I a VII, do art. 4º, da lei em comento.

Importa também mencionar que o parágrafo 1º, do art. 4º, da Lei 10.636/2002 prevê que os valores arrecadados com a CIDE não poderão ser aplicados em projetos e ações definidas como de responsabilidade dos concessionários nos respectivos contratos firmados com a Agência Nacional do Petróleo. Essa disposição legal possui o claro intuito de evitar que a receita da CIDE combustíveis seja reinvestida nas empresas causadoras do dano ambiental, o que demonstra a adequação da destinação da receita ao princípio constitucional ambiental do poluidor-pagador.

Sobre os potenciais benefícios advindos da destinação da receita obtida com a CIDE, merece menção as palavras de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, quando afirma que o segundo objetivo perseguido pela CIDE beneficiará a toda uma coletividade, e não apenas os contribuintes da exação. Ou seja, a contribuição será exigida de um determinado grupo econômico (produtor, formulador e importador de combustíveis) para custear projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e do gás, os quais proporcionarão benefícios a toda uma coletividade. Ex.: a CIDE pode custear um projeto de redução do nível de gás carbônico despejado pelos veículos movidos à gasolina, beneficiando, em tese, a todos, e não apenas aos contribuintes desse tributo<sup>217</sup>.

Não obstante toda a previsão legal quanto às diretrizes para a aplicação da receita advinda da CIDE combustíveis, há muitos questionamentos na doutrina sobre a efetiva destinação desses recursos para fins ambientais, ante a alegação de que, na prática, não tem sido aplicada em projetos de cunho ecológico, nem mesmo tem se destinado à solução dos problemas do setor de transportes, conforme prevê originalmente a legislação respectiva. Estudos de Juras e Araújo<sup>218</sup> apontam que, segundo o relatório final da Proposta de Fiscalização e Controle nº 97, da Comissão de Minas e Energia da Câmara dos Deputados, a aplicação dos recursos arrecadados com a CIDE combustíveis tem sido desvirtuada, sendo destinada principalmente à manutenção de grande volume de recursos em caixa por parte do poder público, tendo em vista os esforços para cumprimento das metas quanto ao superávit primário.

---

<sup>217</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 120-121.

<sup>218</sup> JURAS, Ilídia da Ascensão Garrido Martins; ARAÚJO, Suely Mara Vaz Guimarães de. op.cit., p. 109-127.

## 6 CONCLUSÕES

O papel do Estado na ordem econômica é de preservação e promoção dos princípios consubstanciados na Constituição Federal, de forma que sua concretude represente o desenvolvimento da ordem econômica em harmonia com o princípio maior da dignidade humana para o qual o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é condição *sine qua non*, cabendo ao poder público agir de todas as maneiras possíveis e legítimas para assegurar que estes fins sejam concretizados.

É função do Estado influir legitimamente nas condutas dos agentes econômicos, por meio de incentivos, fiscalização e planejamento, mormente quando são eles responsáveis pelo uso predatório e irresponsável dos recursos naturais, o que resulta em externalidades negativas suportadas por toda a sociedade, conquanto não arquem com os recursos para tratar os efeitos delas decorrentes. Assim, o Estado passa a ser um ator fundamental na direção da economia, uma vez que, detentor do poder-dever de proteger o meio ambiente, deve intervir nas atividades econômicas com esse propósito.

Nesse contexto, surge a intervenção sobre o domínio econômico através da tributação a ser utilizada como instrumento de direcionamento de condutas visando à defesa do meio ambiente e, também, como veículo de internalização dos custos das externalidades geradas pelos processos inerentes à dinâmica da economia, especialmente os processos produtivos.

No que diz respeito ao embate existente entre desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente, o Estado, ao atuar na promoção do desenvolvimento social e econômico do país, deve intervir com o objetivo de alcançar um ponto de equilíbrio entre eles, impedindo que as liberdades econômicas prevaleçam sobre as necessidades coletivas como sói tem costumeiramente acontecido ao longo da história.

A intervenção do Estado no domínio econômico está autorizada nos artigos 173 e 174 da Constituição Federal de 1988, que prevê a atuação estatal na esfera privada, com a possibilidade de o Estado agir como agente econômico e/ou como agente normativo e regulador da economia, nas funções de fiscalização, planejamento e incentivo.

Na perspectiva das questões ambientais, a indução de comportamentos dos agentes econômicos visando à adequação ecológica de suas práticas tem sido a postura adotada com maior ênfase pelo poder público no Brasil. Com esse propósito, visando à efetivação da política ambiental e, conseqüentemente, o bem-estar social, são concedidos benefícios para

aqueles que adotam condutas que transcendam os interesses individuais e gerem resultados positivos para a coletividade do ponto de vista ambiental.

Intenta-se, dessa forma, mediante ações focadas na concessão de certas vantagens fiscais, em detrimento da utilização de normas cogentes ou imperativas, induzir os contribuintes a adotarem práticas ecologicamente amigáveis, visto que, assim o fazendo, poderão gozar dos benefícios concedidos pelo poder público. Tal postura estatal possui a vantagem de satisfazer os interesses tanto dos contribuintes, quanto do próprio Estado, uma vez que o governo alcança o objetivo de concretizar a política ambiental e os agentes econômicos podem desfrutar das benesses resultantes da adoção de comportamentos ecologicamente mais adequados.

Para consecução dessas ações, tanto a tradicional função fiscal dos tributos quanto, principalmente, a função extrafiscal, despontam como ferramentas comprovadamente eficientes. Por meio da extrafiscalidade, os tributos são utilizados em seu aspecto indutor, de orientação de comportamentos, manifestando-se através de outras figuras jurídico-tributárias como as isenções, a seletividade, a progressividade, assim como as variações de alíquotas e bases de cálculo, de modo que as condutas ambientalmente benéficas ou não degradantes são incentivadas e, no sentido oposto, os comportamentos ecologicamente inadequados são desestimulados.

O modelo de tributação ambiental praticado no Brasil é predominantemente alicerçado na extrafiscalidade dos tributos que, ressalte-se, tem como objetivo a salvaguarda da liberdade, e não constitui uma sanção, uma vez que seu campo de ação situa-se dentro da licitude. O fato da utilização dos tributos voltados à causa ambiental no Brasil ser fundamentada preponderantemente em sua função extrafiscal, não significa que o aspecto arrecadatório não seja valorado, evidenciando-se quando o objetivo do poder público é angariar divisas destinadas ao financiamento de projetos voltados para a prevenção e recuperação do meio ambiente.

No que diz respeito às espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico passíveis de serem empregadas com objetivos de proteção e preservação do meio ambiente, viu-se, no Capítulo 4 da pesquisa, que todas elas podem ser utilizadas com esse desiderato. Com efeito, já existem inúmeros casos concretos, dentre os quais alguns foram pormenorizadamente estudados no Capítulo 5, em que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios atribuíram-lhes uma acepção ecológica, voltada à concretização da política ambiental.

Nesse diapasão, quando abordadas as características específicas dos impostos que podem ser dirigidas a finalidades extrafiscais ambientais, o princípio da não-afetação da receita merece ser repensado sob a ótica tanto da questão política voltada à gestão do orçamento público, quanto da utilização dos tributos como instrumentos de concretização do direito fundamental encartado no art. 225 da Constituição. Isso porque o posicionamento de parte da comunidade jurídica, no sentido de atribuir-lhe uma área de imutabilidade, não tem mais espaço face às novas demandas e concepções relativas à proteção ambiental.

A falta de prestígio da causa ecológica nos programas de governo, resultando na escassez de recursos destinados à sua promoção, juntamente à crescente conscientização da sociedade acerca do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental previsto na Constituição Federal, evidencia que o preceito da não-afetação da receita deve ser flexibilizado em prol do meio ambiente.

A análise das experiências atualmente existentes no ordenamento jurídico nacional, em que o Estado lança mão do uso das espécies tributárias conferindo-lhes nuance ecológica, revela que a aplicação de determinadas técnicas jurídico-tributárias são requisitos essenciais da tributação ambiental brasileira. É o caso, exemplificativamente, da técnica da modulação dos tributos em função da intensidade da degradação ambiental, de modo que quanto maior seja a poluição ou degradação, com mais intensidade deverá incidir a espécie tributária utilizada. Ainda, no mesmo sentido, pode-se citar o uso da progressividade, da seletividade e dos incentivos fiscais, instrumentos determinantes em matéria de tributação ecológica.

O tratamento constitucional e infraconstitucional conferido às espécies tributárias no Brasil propicia a sua plena utilização para os fins delimitados no art. 225 da Carta Republicana, dotando-as de características que podem ser suficientemente eficazes para o propósito ambiental almejado pelo constituinte.

Quando os tributos são utilizados de forma a se obterem resultados negativos à tutela do meio ambiente, ou, ainda, quando as suas potencialidades para contribuir positivamente aos interesses ambientais não são exploradas ou o são de forma apenas parcial, as causas dessas distorções não se devem a limitações da legislação, nem mesmo a inadequações dos institutos jurídicos quando direcionados à questão ambiental.

Nesse sentido, vejam-se os casos estudados no item 5.5 referentes ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no Brasil que, por meio de sua natureza extrafiscal, ao ser definida em alguns Estados a alíquota zero para os veículos elétricos (não poluentes),

representou um estímulo à diminuição da poluição causada pela emissão de gases oriundos dos veículos tradicionais, exercendo papel significativo em prol do meio ambiente.

Por outro lado, foram apontados alguns casos em que determinados Estados da federação isentaram do pagamento do IPVA veículos com mais de 10 (dez) anos de fabricação, numa clara inversão da lógica a ser aplicada à preservação do meio ambiente, uma vez que é de conhecimento público e notório que veículos mais antigos tendem a poluir muito mais que os de fabricação mais recente. É evidente que em situações como essa foi privilegiado o princípio da capacidade contributiva dos proprietários de automóveis em total detrimento do que prescreve a política ambiental.

Entretanto, ressalte-se, o problema não está na estrutura do ordenamento jurídico em si, ou, mais especificamente, nas disposições do sistema tributário nacional, pois, conforme visto, quando o poder público opta por privilegiar a proteção ambiental, os mecanismos tributários estão à disposição e são perfeitamente capazes de atuar diretamente em benefício do meio ambiente.

Situação semelhante foi constatada quanto ao IPTU e toda a sistemática que envolve a progressividade extrafiscal ambiental alicerçada na função social da propriedade. Com base no que foi apresentado no item 5.1, observou-se que a fruição do direito à propriedade precisa estar vinculada ao atendimento da sua função social, que, por sua vez, cede espaço aos interesses da coletividade, dentre os quais se encontra inserido o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Verificou-se, também, que os municípios dispõem de instrumentos legais voltados à política de desenvolvimento urbano e, conseqüentemente, de proteção ambiental, dentre os quais estão o Plano Diretor e a Lei de Controle Urbanístico, além do Estatuto da Cidade, no sentido de cumprir os ditames constitucionais pertinentes ao IPTU, notadamente, em relação à função social da propriedade e sua interface com a proteção ambiental por do uso do instituto da progressividade.

Todavia, conforme apresentado no referido tópico, mesmo diante de todo esse arcabouço jurídico à disposição das municipalidades para a promoção da defesa do meio ambiente, não foi possível constatar nenhum caso em que os municípios tenham lançado mão dessa ferramenta tributária extrafiscal nos exatos termos e configurações autorizadas no ordenamento jurídico. Assim, foram identificadas apenas algumas aplicações ambientais do IPTU que atua por meio de uma graduação de descontos sobre o valor a ser pago a título desse imposto, geralmente vinculado à existência de áreas verdes nas propriedades.

Novamente, verificou-se um grande potencial ecológico tributário que, por motivos diversos, dentre os quais se pode cogitar da pressão do mercado imobiliário por regras mais brandas em prol dos seus interesses, resulta na subutilização desse tributo com fins ambientais, ou numa aplicação muito aquém do que se poderia obter. Reitere-se, contudo, que, mais uma vez, o óbice não está na estrutura do sistema tributário. Ao contrário, nos termos do que foi estudado no capítulo próprio, o ordenamento jurídico oferece amplo acervo instrumental para uma utilização muito mais intensa do IPTU com finalidades ambientais do que a verificada atualmente.

O único caso em que se constatou a necessidade de adequações da legislação tributária para que possa surtir os efeitos desejados na proteção do meio ambiente, foi quanto a aplicação da técnica da progressividade nas alíquotas do ITR que, conforme estudado no item 5.2, possui significativo potencial de atuação ambiental, mas que, todavia, em função de algumas incoerências na Lei nº 9.393, não pode ser utilizada adequadamente com esse objetivo, visto que a referida lei determinou, quando da aferição dos critérios para aplicação da progressividade das alíquotas, que a área total é parâmetro utilizado sem qualquer consideração quanto à existência de áreas de preservação ou conservação ambiental e o grau de utilização só será calculado depois de excluídas as áreas isentas de tributação.

Logo, é preciso que se altere a legislação aplicável ao Imposto Territorial Rural, para incluir em suas disposições, especificamente quanto aos critérios de aferição do grau de utilização do imóvel e do cálculo da área total da propriedade, modificações que considerem as áreas de interesse ecológico como terras efetivamente utilizadas para averiguação do grau de utilização, e que essas mesmas áreas sejam excluídas do cálculo quanto ao tamanho da propriedade quando se estiver utilizando o critério das medidas das terras para a progressividade da cobrança do imposto.

Por fim, à exceção da mitigação do princípio da não-afetação da receita de impostos e à necessidade de alguns ajustes na legislação referente à progressividade do ITR, concluí-se que é plenamente possível obter resultados ambientalmente satisfatórios por meio do direcionamento das figuras tributárias existentes no direito brasileiro e, com isso, promover de forma eficiente a concretização dos valores ambientais constitucionalmente previstos sem que, para tanto, seja preciso proceder-se com modificações na forma como o sistema tributário nacional encontra-se estruturado.

## REFERÊNCIAS

- AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 10. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris editora, 2007.
- ARAÚJO, Cláudia Campos de. et al. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Senac, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n° 51, de 14.02.2006**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- AYALA, J. L. Pérez de; AYALA, López de. El Principio Quien Contamina Paga Como Principio de Justicia del Tributo. In: STERLING, A. Yábar (dir.); MOLINA, Pedro Manuel Herrera (Coord.). **La Protección Fiscal Del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos**.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BOTTALO, Eduardo. **Tributação, Ecologia e Meio Ambiental**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BRAGA JUNIOR, Sérgio Alexandre de Moraes; PAULA, Leonardo Nascimento de. Análise do Princípio da Não-Afetação de Tributos Frente à Implementação de uma Tributação Ambiental no Brasil. In: XXII Encontro Nacional do CONPEDI/UNINOVE, 2013, São Paulo. **Sociedade Global e seus Impactos Sobre o Estudo e a Efetividade do Direito na Contemporaneidade**, 2013.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 31/2007**. Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, 9 Abr. 2007. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421>>. Acesso em: 2 set. 2013.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Artigo 146-A da Constituição**. Série Doutrina Tributária, vol. II - São Paulo, Quartier Latin, 2009.

BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel; HERRERA MOLINA, Pedro M. (directores). **Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina**. (Universidad Complutense de Madrid). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Nº 18, 2003.

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

CARVALHO, Ivan Lira de. **Créditos de Carbono: Breve Perfil e Conotações Jurídicas**. *Jornal Carta Forense* Ano V, nº 49, São Paulo, junho/2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Novas perspectivas no princípio de não-afetação e destinação da receita tributária. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário**. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

\_\_\_\_\_. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVEDON, Fernanda Sales. **Função social e ambiental da propriedade**. Florianópolis: Visualbooks, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Forense, 2006.

CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: Bentivegna, 1964.

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

DANTAS, Eric de Moraes. Impostos extrafiscais ambientais e as exigências de respeito à capacidade contributiva em busca da harmonização de direitos fundamentais. In: MATIAS, João Luis Nogueira; MELO, Alisson José Maia; PEREIRA, Ana Carolina Barbosa. **Direitos fundamentais, fundamentação e eficácia**. Florianópolis: FUNJAB, 2011.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2007.

DERZI, Mizabel. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FAZOLI, Silvio Alexandre. **Princípios Ambientais Tributários e Extrafiscalidade**. Revista de Direito Ambiental. São Paulo, n. 34.

FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

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

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **Do mecanismo da desvinculação das receitas da União como garantia da livre alocação dos recursos orçamentários**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3208, 13 abr. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21510>>. Acesso em: 3 set. 2013.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 14. ed. Saraiva: São Paulo, 2013.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

GODOI, Marciano Seabra. **Revista Internacional de Direito Tributário**. São Paulo: Del Rey, 2007.

GOUVEA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GUIMARÃES, Juliana Pita. Competência constitucional dos municípios em matéria ambiental. In: COUTINHO, Ronaldo; ROCCO, Rogério. (Orgs.) **O direito ambiental das cidades**. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HERNANDEZ, Jorge Jiménez. **El Tributo Como Instrumento de Protección Ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

JURAS, Ilídia da Ascensão Garrido Martins; ARAÚJO, Suely Mara Vaz Guimarães de. **Instrumentos Econômicos de Política Ambiental e Reforma Tributária**. Brasília: Cadernos Aslegis, 2008.

LAGO, André Aranha Corrêa do. **Estocolmo, Rio, Joanesburgo: o Brasil e as três conferências ambientais das Nações Unidas**. Brasília: FUNAG, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. et al. **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo, MP Editora, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MILARÉ, Édís. **Direito do Ambiente: a gestão ambiental em foco**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito do Ambiente: Doutrina, Prática, Jurisprudência, Glossário**. 5. ed. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2007.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: a Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2007.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera; VASCO, Domingo Carbajo. Marco Conceptual, Constitucional y Comunitário de La Fiscalidad Ecológica. In: **Tributación Medio Ambiental: Teoría, Práctica y Propuestas**. Madrid: Civitas Ediciones, 2004.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera; GONZÁLEZ, Miguel Buñuel. Método y plan. In: GONZÁLEZ GARCIA, Gabriela. (Coord.). **Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina**. Universidad Complutense de Madrid, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. nº 18, 2003.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Extrafiscalidade e meio ambiente: O tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica**. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Sociais, Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2011.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática das taxas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

MOTTA, Ronaldo Seroa da. **Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária Brasileira**. IPEA. Rio de Janeiro, 2000. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4305](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4305)>. Acesso em: 06 fev. 2014.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão do Estado Fiscal Contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2009.

\_\_\_\_\_. Da sustentabilidade do Estado fiscal. In: NABAIS, José Casalta; DA SILVA, Suzana Tavares. (Coords.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 47.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Teoria dos gastos públicos**. Direito Financeiro e Justiça Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Contribuições parafiscais, finalidade e fato gerador**. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 73, São Paulo: Dialética, 2001, p. 50-66.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**. Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

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

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Instituições de direito Ambiental**. 1. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, v. 1, 2002.

ROSEMBUJ, Tulio. **El impuesto ambiental**. Barcelona: El Fisco, 2009.

ROTHAMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2009.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental**. Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito. Curitiba: Juruá, 2007.
- SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Manual de direito ambiental**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente**. Coimbra: Livraria Almedina, 2002.
- \_\_\_\_\_. **O imposto ecológico**: contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente. Boletim da Faculdade de Direito. Universidade de Coimbra, Stvdia Iuridica, Coimbra: Coimbra Editora, 2001.
- SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.
- SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. **Tributação ambiental**: proposta para instituição de um imposto ambiental no direito brasileiro. Universidade de Marília – UNIMAR, 2008. Disponível em: <<http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/>>. Acesso em: 6 jan. 2014.
- TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2. ed. São Paulo: Método, 2006.
- TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- \_\_\_\_\_. Da Relação Entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental: Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Renovar, 2000.
- \_\_\_\_\_. **Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental**: A Utilização de Instrumentos Econômicos e Fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente Saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- VITTA, Heraldo Garcia. **O Meio Ambiente e a Ação Popular**. São Paulo: Saraiva, 2000.

WAINER, Hann Elen. **Legislação Ambiental Brasileira**. 2. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-Financeiros e Tributários. Ênfase na Prevenção. A Utilização Econômica dos Bens Ambientais e Suas Implicações. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.