

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**

**MARCIO LEANDRO WILDNER**

**A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA  
COMO FERRAMENTA DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE**

**Caxias do Sul  
2012**

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**  
**PROGRAMA DE MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO**

**MARCIO LEANDRO WILDNER**

**A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA**  
**COMO FERRAMENTA DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE**

Dissertação apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Pós-Graduação *Strictu Sensu* – Mestrado em Direito, da Universidade de Caxias do Sul

Orientador: Prof. Dr. Wilson Antônio Steinmetz

**CAXIAS DO SUL**  
**2012**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Universidade de Caxias do Sul  
UCS - BICE - Processamento Técnico

W674e Wildner, Marcio Leandro, 1975-  
A extrafiscalidade tributária como ferramenta de proteção ao  
meio ambiente / Marcio Leandro Wildner. - 2012.  
101f. ; 30 cm.

Apresenta bibliografia.  
Dissertação (Mestrado) – Universidade de Caxias do Sul,  
Programa de Pós-Graduação em Direito, 2012.  
“Orientação: Prof. Dr. Wilson Antônio Steinmetz.”

1. Direito ambiental. 2. Empresas impostos. 3. Meio ambiente –  
Impostos. I. Título.

CDU 2.ed.: 349.6

Índice para o catálogo sistemático:

1. Direito ambiental	349.6
2. Empresas impostos	336.226.12
3. Meio ambiente - Impostos	336.226.44

Catalogação na fonte elaborada pelo bibliotecário  
Marcelo Votto Teixeira – CRB 10/1974



UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL

**"A extrafiscalidade tributária como ferramenta de proteção ao meio ambiente."**

Márcio Leandro Wildner

Dissertação de Mestrado submetida à Banca Examinadora designada pela Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado da Universidade de Caxias do Sul, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Mestre em Direito, Área de Concentração: Direito Ambiental, Trabalho e Desenvolvimento.

Caxias do Sul, 02 de março de 2012.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Wilson Antônio Steinmetz (Orientador)  
Universidade de Caxias do Sul

Prof. Dr. Marciano Buffon  
Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof. Dr. Adir Ubaldino Rech  
Universidade de Caxias do Sul

Prof. Dr. Jeferson Dytz Marin  
Universidade de Caxias do Sul

CIDADE UNIVERSITÁRIA  
Rua Francisco Getúlio Vargas, 1130 - B. Petrópolis - CEP 95070-560 - Caxias do Sul - RS - Brasil  
Ou: Caixa Postal 1352 - CEP 95020-972 - Caxias do Sul - RS - Brasil  
Telefone/Telefax (54) 3218 2100 - www.uces.br  
Entidade Mantenedora: Fundação Universidade de Caxias do Sul - CNPJ 88 648 761/0001-03 - CGC/TE 029/0089530

## AGRADECIMENTOS

Minha participação neste Curso não teria sido possível sem o apoio dos meus alunos, dos colegas do corpo docente e da direção e funcionários da Faculdade da Serra Gaúcha, em especial do coordenador do Curso de Bacharelado em Direito, Prof. Ms. Francisco Otaviano Cichero Kury, e do coordenador do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, Prof. Esp. Itacir Alves da Silva, bem como de meus sócios e colaboradores da TWL Advogados Associados, pelo suporte e compreensão permanentes.

Meu orientador, Prof. Dr. Wilson Antônio Steinmetz, pelo direcionamento seguro da pesquisa, com a distinção que só aqueles que realmente entendem o significado da Academia conseguem ostentar.

Meus colegas Fernanda Martinotto, Laíse Graff e Márcio Frezza Sgarioni pela parceria nos artigos e seminários.

Meu irmão Vanderlei, minha cunhada Carla e meus sobrinhos Caroline e Lucas, por fornecerem a base familiar que me mantém no caminho certo.

E minha amada Suélen, pelo amor e companheirismo que fazem a minha vida mais feliz.

*Dedico este trabalho à memória de  
minha mãe.*

## RESUMO

A pesquisa teve a finalidade de examinar se os mecanismos tributários, através da perspectiva da extrafiscalidade, podem contribuir para aumentar a efetividade das políticas públicas que tenham o escopo de preservar o meio ambiente. Para tanto, adotou-se, como método, a pesquisa descritiva, fundamentada na análise e interpretação da doutrina e da legislação disponíveis acerca das matérias que compõe o objeto do estudo, incluindo, também, se e quando cabível, a análise jurisprudencial acerca da espécie. Cotejando tais referências com o objetivo da produção científica, foi examinada a preservação do meio ambiente enquanto direito fundamental e o dever fundamental de pagar tributos como forma de materialização do princípio da solidariedade social, enquanto fundamentos das políticas públicas de preservação ambiental. Para tanto, propôs-se a utilização da característica extrafiscal dos tributos, como forma de indução de comportamentos mais adequados à preservação de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, apresentando-se determinadas alternativas de materialização da extrafiscalidade com fins ambientais.

**Palavras-chave:** Tributação. Extrafiscalidade. Proteção ao meio ambiente.

## ABSTRACT

The research aimed to examine whether the tax mechanisms, through the perspective of the extrafiscality, are able to increase the effectiveness of the environmental protection public policies. To this aim, it was adopted the descriptive research method, based on the analysis and interpretation of the doctrine and legislation applicable to the research objectives, including, if and when appropriate, a case-law analysis. Comparing these references for the purpose of scientific production, was examined the preservation of the environment as a fundamental right and the duty to pay taxes as a form of embodiment of the principle of social solidarity, used as the basis of public policies for environmental preservation. To that, was proposed the use of the extrafiscality of the taxes as a way of inducing behaviors appropriate to the preservation of an ecologically balanced environment, including the presentation of certain alternative embodiments of the extrafiscality for environmental purposes.

**Keywords:** Taxation. Extrafiscality. Environmental protection.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: FUNDAMENTOS ECONÔMICOS DA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE A PARTIR DE MECANISMOS TRIBUTÁRIOS</b> .....	<b>11</b>
2.1 As políticas públicas fundadas no direito ao meio ambiente saudável .....	11
2.1.1 A justificativa constitucional do meio ambiente saudável como direito fundamental....	14
2.1.2 Os fundamentos econômicos das políticas públicas de proteção ao meio ambiente .....	20
2.2 Tributação: vetor das políticas públicas de concretização do direito fundamental ao meio ambiente saudável.....	27
2.2.1 O poder de tributar e a aproximação do sistema tributário com as diretrizes de proteção ambiental .....	29
2.2.2 A função social da tributação ambiental e o dever fundamental de pagar tributos .....	34
2.2.3 A solidariedade social como fundamento do dever fundamental de pagar tributo ambiental .....	38
<b>3 A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA E O MEIO AMBIENTE: ADEQUAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL ENQUANTO ELEMENTO DE PROMOÇÃO DAS POLÍTICAS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL</b> .....	<b>48</b>
3.1 A fiscalidade como característica natural da tributação.....	48
3.2 Além da função fiscal: a extrafiscalidade tributária.....	54
3.2.1 Na busca pela noção de extrafiscalidade tributária .....	54
3.2.2 Extrafiscalidade e meio ambiente: o controle do equilíbrio ambiental pela ação tributária extrafiscal .....	62
3.2.2.1 A indução tributária positiva: a desoneração da carga tributária com fins ambientais e o princípio da isonomia.....	67
3.2.2.2 A indução tributária negativa: a oneração da carga tributária e os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco .....	69
<b>4 MANIFESTAÇÕES DA EXTRAFISCALIDADE EM PROL DO EQUILÍBRIO AMBIENTAL</b> .....	<b>73</b>
4.1 A extrafiscalidade a partir da concessão de benefícios fiscais: a indução tributária positiva e o meio ambiente .....	75
4.2 A extrafiscalidade a partir da progressividade no tempo do Imposto Predial e Territorial Urbano: a indução tributária negativa e o meio ambiente.....	80
4.3 A compensação SNUC: tributo ambiental?.....	85
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>92</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>94</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Com o passar dos anos, e como forma de suprir as necessidades humanas, tem-se experimentado um crescimento nas atividades econômicas que, em função de suas características, impactam de forma objetiva sobre o meio ambiente. Sem o devido controle, tal situação pode redundar numa degradação permanente, que pode levar, ao cabo, à inviabilização da conservação da vida no planeta. Apresenta-se, pois, um conflito de interesses: de um lado, a necessidade de manutenção de uma atividade econômica plena; de outro, a necessidade de preservação do meio ambiente ecologicamente sadio.

Nesse contexto, cresce a relevância de uma intervenção estatal efetiva, que se destine a promover o equilíbrio entre as duas necessidades, através da adoção de políticas públicas que, por seus mecanismos próprios, estimulem, de alguma forma, comportamentos que, sem prejuízo do aspecto econômico, sejam mais desejáveis do ponto de vista ambiental. E, inevitavelmente, quando se traz à baila o tema das políticas públicas, a tributação sempre adquire relevo, até mesmo por representar uma das formas mais prestigiadas – mormente pelo Estado – de participação dos indivíduos na viabilização da concretização das funções estatais.

Assim, uma pesquisa que vise investigar a possibilidade de utilização de instrumentos de índole tributária como meio de proteção ao direito ao meio ambiente sadio e, de que forma esta utilização pode ocorrer, afigura-se, sobremaneira, relevante.

Com base nessa premissa, o problema a ser tratado no presente trabalho vincula-se a seguinte questão: de que forma mecanismos tributários podem contribuir para aumentar a efetividade das políticas públicas que tenham o escopo de preservar o meio ambiente, tendo em vista que se trata de um direito fundamental constitucionalmente estabelecido, cujo ônus compete ao poder público e, também, a toda coletividade?

A partir da ideia de que a função da tributação não estaria limitada à obtenção, pelo Estado, dos recursos de ordem financeira de que necessita para o sustento de suas atividades, e na busca de uma resposta ao problema eleito, erigiu-se a hipótese da utilização dos instrumentos tributários a partir da perspectiva de sua extrafiscalidade, como meio de promoção das políticas públicas destinadas ao incentivo da adoção, pelos súditos – e, porque não referir, pelo próprio Estado – de comportamentos mais amigáveis à conservação do meio ambiente, sem prejuízo do exercício das atividades econômicas.

Este trabalho objetiva, pois, confirmar ou não essa hipótese, investigando se o Sistema Constitucional Tributário vigente e, por consequência, se os mecanismos tributários

lá colocados, através de seu caráter extrafiscal, podem ser utilizados como instrumento de imposição das políticas públicas de preservação do meio ambiente. Para tanto, adotou-se, como método, a pesquisa descritiva, fundamentada na análise e interpretação da doutrina e da legislação disponíveis acerca das matérias que compõem o objeto do estudo, incluindo, também, se e quando cabível, a análise jurisprudencial acerca da espécie.

A exposição dos resultados da pesquisa é apresentada em três capítulos. No primeiro, é promovida a contextualização da tributação ambiental no âmbito dos fundamentos econômicos da proteção ao meio ambiente. São examinadas as justificativas constitucionais para a adoção de políticas públicas de proteção ambiental, a partir da justificação do direito ao meio ambiente saudável como um direito fundamental, bem como os fundamentos econômicos de tais políticas. Essa análise serve de ponto de partida para o exame da integração da tributação aos vetores das políticas públicas de proteção ambiental, através da aproximação do sistema tributário com as diretrizes de proteção ambiental, como decorrência lógica, do ponto de vista do Estado, de seu poder de tributar, e, no âmbito dos súditos, de seu dever fundamental de pagar tributos, notadamente em face da função social que orna a tributação ambiental, alicerçada na solidariedade social, cujos delineamentos são estudados amiúde.

No capítulo seguinte, é estudada a característica tributária excepcional da extrafiscalidade, visando demonstrar a adequação da tributação aos mecanismos da promoção das políticas públicas de proteção ambiental, a fim de demonstrar a possibilidade de buscar o controle do equilíbrio ambiental pela ação tributária extrafiscal, em seus dois aspectos: a) a extrafiscalidade fundada na desoneração da carga tributária (indução positiva), e os limites impostos pelo princípio da isonomia, e b) a extrafiscalidade baseada na oneração tributária (indução negativa), e sua posição em relação aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

O derradeiro capítulo discute, em detalhes, as manifestações da extrafiscalidade visando a adoção de comportamentos mais adequados em favor do equilíbrio ambiental, com base na indução positiva, pela concessão de benefícios fiscais, que desonerem a carga tributária, e com fundamento na indução negativa, pela oneração tributária, a partir da progressividade no tempo das alíquotas do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Por fim, é estudada a compensação ambiental referente ao Sistema Nacional de Unidades de Conservação (SNUC), na busca de demonstrar se tal exação tem, ou não, natureza tributária e, com isso, verificar se a mesma seria, de fato, a hipótese pioneira no Brasil de instituição de tributo ambiental.

Em que pese não seja farta, a bibliografia disponível acerca da tributação ambiental representa uma produção científica de boa qualidade, que permite o avanço das pesquisas de forma satisfatória. E o tema, por certo, é deveras oportuno, pois cabe à academia ampliar as discussões acerca da matéria da proteção ambiental, direito e dever fundamental, tanto do Estado quanto dos súditos, de modo a cumprir com a sua parcela na busca pelos fundamentos jurídicos que ajudem a garantir, para esta e próximas gerações, uma qualidade de vida, do ponto de vista ambiental, ao menos razoável.

## **2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: FUNDAMENTOS ECONÔMICOS DA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE A PARTIR DE MECANISMOS TRIBUTÁRIOS**

Como cediço, o Poder Público, por imposição constitucional, deve promover políticas públicas tendentes à preservação de um meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado.

Neste capítulo, a partir da premissa de que a preservação ambiental é um direito fundamental de todos os indivíduos, da presente e futuras gerações, será analisada a questão da adoção de políticas públicas preservacionistas, a partir de viés de coexistência harmônica entre os direitos à preservação ambiental e ao desenvolvimento econômico sustentável, e o papel que a tributação pode exercer na consecução de tais políticas.

### **2.1 As políticas públicas fundadas no direito ao meio ambiente saudável**

A Constituição Federal de 1988 adota, dentre outros, como princípios fundamentais, a dignidade da pessoa humana,<sup>1</sup> e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa<sup>2</sup> como alicerces da ordem econômica, visando assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, sem prejuízo da defesa do meio ambiente, prevendo, inclusive, a possibilidade de introdução de um tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos produtivos e de prestação.<sup>3</sup>

O que se introduziu no texto constitucional, a rigor, foi uma necessidade de equilíbrio entre a busca pela dignidade da pessoa humana, e o desenvolvimento econômico e social que a ela se vinculam, a partir da premissa de que viver num ambiente ecologicamente equilibrado é direito fundamental de todos os cidadãos, e dever do Estado, como ensina Paulo Affonso Leme Machado:

Cada ser humano só fruirá plenamente de um estado de bem-estar e equidade se lhe for assegurado o direito fundamental de viver num meio ambiente ecologicamente equilibrado. A Constituição do Brasil, além de afirmar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, determina que incumbe ao Poder Público proteger a fauna e a flora, interditando as práticas que coloquem em risco sua função ecológica ou provoquem a extinção de espécies (art. 225, caput e seu § 1º, VII).<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> V. art. 1º, III, CF/1988.

<sup>2</sup> V. art. 1º, IV, CF/1988.

<sup>3</sup> V. art. 170, VI, CF/1988.

<sup>4</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 60.

Há que se lutar, portanto, pela redução dos riscos de instabilização das comunidades e recursos naturais. E o direito apresenta os mecanismos que podem ajudar a evitar esta instabilidade, ao estabelecer regras que visem evitá-la, ou mesmo reparar seus efeitos degradantes.

Os indivíduos inseridos no meio ambiente, além do direito de tê-lo equilibrado, têm também o dever, juntamente com o Estado, de conservar o equilíbrio ambiental, conforme observam Alindo Butzke *et al*:

Então, quando nossa Constituição Federal diz: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade da vida [...]”, está se referindo ao meio ambiente em que estamos inseridos e com o qual nos relacionamos. Vale dizer: refere-se ao solo que nos serve de substrato e de base para a produção de alimentos; refere-se igualmente à água com bom teor de potabilidade para o consumo humano e animal e para uso em nossas necessidades de higiene e limpeza; refere-se a alimentos de qualidade e não comprometidos por substâncias prejudiciais à saúde humana e animal; refere-se ao ar que respiramos e também à conservação da camada de ozônio, essencial à preservação da vida no planeta terra.<sup>5</sup>

Destarte, partindo da ideia de que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito e dever fundamental de todos, resta evidenciado que ao Estado cabe, dentro de suas funções específicas, promover a implementação de políticas públicas tendentes a garantir, ao mesmo tempo, a proteção ao meio ambiente, e os direitos à propriedade e ao desenvolvimento sustentável.<sup>6</sup>

Toda a problemática está centrada, portanto, na necessidade de haver uma conciliação entre os direitos recém referidos, com a necessidade de proteção do meio ambiente a partir da promoção de um desenvolvimento sustentável, calcado no progresso das atividades econômicas que seja, de forma inexpugnável, compatível com a utilização racional dos recursos ambientais, o que é um traço característico do próprio direito ambiental que, de acordo com Cleucio Santos Nunes, “busca seus fundamentos no estudo dos confrontos estabelecidos entre a opção pelo desenvolvimento econômico ou pela preservação do meio ambiente”.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> BUTZKE, Alindo; ZIEMBOVICKZ, Giuliano; CERVI, José Roberto. **O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado**. Caxias do Sul: EDUCS, 2006, p. 9.

<sup>6</sup> Eduardo Pigretti oferece interessante ilustração, referindo que “*el derecho ambiental tiene por objeto el estudio de las relaciones del hombre con la naturaleza, y en este sentido es posible que supere las puras obligaciones personales y aune el principio de los derechos reales, según el cual existe en relación a los bienes una obligación pasivamente universal de respetar a sus titulares de dominio*”. PIGRETTI, Eduardo. **Derecho ambiental**. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 108.

<sup>7</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 58.

A conciliação entre os interesses vinculados ao desenvolvimento econômico e a necessidade de preservação do equilíbrio ambiental deverá partir, necessariamente, da implementação de políticas públicas racionais de proteção ao meio ambiente, que, dentro de um contexto de integração com as demais políticas públicas, possa levar a cabo tal objetivo.

José Eduardo Silvério Ramos prestigia essa noção, ressaltando a necessidade de integração das políticas ambientais ao contexto geral das políticas de governo:

A política ambiental há de ser parte integrante das políticas governamentais, visto como terá que compatibilizar-se com os objetivos de desenvolvimento econômico e social, urbano e tecnológico. A busca pela preservação do meio ambiente e do equilíbrio ecológico não raro impõe delimitações à exploração de meios de produção pela exigência de manejo sustentado que, por outro, cria custos adicionais de racionalização que os empreendedores sempre procuram evitar. A tensão entre o interesse presente.<sup>8</sup>

Dentro desse contexto de integração das políticas ambientais às demais políticas governamentais, perceptível é que aquelas se encontram vinculadas às políticas econômicas, educacionais, de saúde, de segurança etc. Todavia, há uma política que está intimamente ligada a todas as demais, eis que de sua implantação e execução é que têm origem os recursos que irão financiar os programas e projetos vinculados a cada uma daquelas políticas: a política tributária.

Adentra-se, aqui, ao que se convencionou chamar de atividade financeira do Estado que, a partir da tributação derivada da política tributária, angaria os recursos necessários ao atendimento das necessidades das quais emergem as diversas políticas públicas, conforme anota Ricardo Bersosa Saliba:

Diante das infinitas necessidades públicas, o Estado, no desempenho de suas também infinitas atribuições, mobiliza-se por um meio bem primoroso, comumente denominado pela doutrina especializada de “atividade financeira”. É através desta iniciativa que o ente público (soberania financeira), procura meios para atender aos anseios da sociedade em si, ou seja, tudo aquilo que diga respeito à promoção do bem estar geral – v. g. segurança, saúde, educação, meio ambiente e etc. O Estado ao se revelar, apropria-se dessa atividade como seu instrumento (meio financeiro) para considerar todas as outras atividades que sejam pertinentes ao bem comum.<sup>9</sup>

É possível identificar que a tributação, enquanto objeto da atividade financeira do Estado, tem posição de absoluto destaque na estrutura das políticas públicas, eis que fornece,

---

<sup>8</sup> RAMOS, José Eduardo Silvério. Tributação ambiental: o tributo como instrumento de preservação do meio ambiente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: ano 14, n. 71, nov./dez. 2006, p. 259.

<sup>9</sup> SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 125.

através de sua função precípua, chamada fiscalidade, os recursos financeiros necessários à materialização dos atos que compõem tais políticas e, concomitantemente, através de sua função excepcional, a extrafiscal, pode servir como elemento indutor de comportamentos, através da oneração ou da desoneração tributária, incentivando ou inibindo comportamentos, de acordo com sua potencialidade degradante do meio ambiente.

Adiante, serão examinados justamente os fundamentos que autorizam a utilização da tributação como vetor das políticas de preservação ambiental, dentro da perspectiva do meio ambiente saudável como direito fundamental, e da função social da tributação, a partir do dever fundamental de pagar tributos.

### **2.1.1 A justificativa constitucional do meio ambiente saudável como direito fundamental**

Estabelecido que dentre as políticas públicas que são obrigações do Estado deverá estar, obrigatoriamente, contemplada a questão da preservação do meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado, interessa, a esta pesquisa, verificar se tal proteção, à luz da ordem constitucional vigente, adquire contornos de direito fundamental.

A noção de direitos fundamentais se confunde com a própria ideia de Estado Democrático de Direito, de modo que, conforme observa Wilson Antônio Steinmetz, “as constituições democráticas contemporâneas, entre as quais figura a brasileira de 1988, consagraram um extenso catálogo de direitos fundamentais”<sup>10</sup> que, de forma abstrata, “mantêm entre si e com outros bens constitucionalmente protegidos uma relação de harmonia”.<sup>11</sup>

O ponto de partida para o exame do meio ambiente enquanto direito fundamental é investigar o que, de fato, são direitos fundamentais. De início, interessante é a proposição de Ingo Wolfgang Sarlet:

Direitos fundamentais são o conjunto de direitos e liberdades institucionalmente reconhecidos e garantidos pelo direito positivo de determinado Estado, tratando-se, portanto, de direitos delimitados espacial e temporalmente, cuja denominação se deve ao seu caráter básico e fundamentador do sistema jurídico do Estado de Direito.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup>STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 20.

<sup>11</sup> Idem.

<sup>12</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 34.

Enunciando sua Teoria dos Direitos Fundamentais, Robert Alexy propõe que tais prerrogativas “são aquelas posições jurídicas que, por sua importância e significado, não podem ficar ao livre arbítrio do legislador”,<sup>13</sup> pois “obedecem aspectos de tempo e lugar e revelam a vontade da maioria”.<sup>14</sup>

Calcado nas ideias de Alexy, e alargando os limites de uma visão puramente positivista da definição de direitos fundamentais, Luiz Fernando Calil de Freitas observa que, para que se aufera a extensão do conteúdo de um direito fundamental, é imperioso diferenciar os conceitos de dispositivo jusfundamental, a norma jusfundamental e o direito fundamental propriamente dito:

Os dispositivos de direitos fundamentais são, na terminologia que se vem empregando, o enunciado semântico ou programa da norma, tal como literalmente expresso no texto constitucional. A norma jusfundamental, por sua vez, coincide com o significado atribuído aos dispositivos de direito fundamental; é o resultado ao qual se chega depois de devidamente interpretado o enunciado semântico do dispositivo que veicula o respectivo comando textual. Já o direito fundamental seria, de acordo com o que vem sendo afirmado, a conclusão final a que se chega depois de realizado todo um percurso metodológico que se inicia com o exame do dispositivo jusfundamental onde consta expressamente o enunciado da norma, passando à consideração do âmbito da norma e, ao fim dessa primeira etapa, chegando-se até o entendimento no sentido de qual seja a norma efetivamente; em uma segunda etapa, conhecida a norma jusfundamental em questão, passa ela a ser analisada à luz da teoria interna (limites imanentes), teoria externa (limites de reservas) ou da teoria dos direitos fundamentais como princípios (Alexy), a fim de que se possa delimitar o conteúdo do direito fundamental e a extensão do âmbito de proteção da norma jusfundamental e verificar se a hipótese fática de que trata o caso concreto nele se inclui e, de conseguinte, goza da proteção jusfundamental; em caso afirmativo, da normatividade produzida pela proteção jusfundamental no caso concreto, obtém-se o direito fundamental em definitivo.<sup>15</sup>

Dentro deste contexto, percebe-se que todo direito fundamental provém de – ou tem por base – uma norma de direito fundamental. Entretanto, como pontua Felipe de Paula, o inverso não é verdadeiro, a partir da noção de que existem normas jusfundamentais “nos catálogos constitucionais que não outorgam posições subjetivas jusfundamentais [...] ou direitos subjetivos fundamentais, como, por exemplo, no caso das chamadas garantias institucionais”.<sup>16</sup>

<sup>13</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 246.

<sup>14</sup> Idem.

<sup>15</sup> FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Direitos fundamentais: limites e restrições**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 26.

<sup>16</sup> PAULA, Felipe de. **A (de)limitação dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 29.

Afinado a essa premissa, José Souto Maior Borges também oferece interessante definição, em que pese de índole positivista, afirmando que são “os direitos fundamentais uma categoria do direito constitucional positivo. Subjetivação da ordem jurídica positiva. Assim, a própria CF de 1988 define e atribui fundamentalidade a esses direitos. A CF é um repositório de direitos e deveres”.<sup>17</sup>

E, por emanar da Constituição, Claus-Wilhelm Canaris afirma que os direitos fundamentais “vinculam a legislação, o poder executivo e a jurisdição, como direito imediatamente vigente”,<sup>18</sup> de modo que eles são autoaplicáveis, e, como tal, vinculam a atuação do Estado, em suas diversas esferas, e também os súditos, destinatários naturais dos direitos fundamentais.

De todas as definições lançadas, é possível extrair um mesmo mandamento: os direitos fundamentais terão inspiração constitucional. Assim, a partir dessa perspectiva, cumpre analisar se, na realidade brasileira, a proteção ao meio ambiente é um direito fundamental, à luz da Constituição Federal de 1988.

A questão que se apresenta é: existirão, na Constituição Federal de 1988, outras garantias fundamentais além daquelas previstas no seu artigo 5º? A resposta é oferecida pelo próprio texto constitucional, ao estender o espectro protetivo aos direitos fundamentais a “outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.<sup>19</sup>

A lição erigida por Fernanda Luiza Fontoura de Medeiros dá força ao entendimento de que os direitos fundamentais são encontrados em outros pontos da Constituição Federal, e até mesmo longe do corpo normativo constitucional:

A norma constitucional prevista no § 2º do artigo 5º da Constituição Federal traduz a idéia de que existem direitos fundamentais para além dos expressamente positivados na Carta. Existem direitos fundamentais que o são devido à sua substância, ou seja, em virtude de seu conteúdo. Em outras palavras, são direitos fundamentais mesmo não constando do seu catálogo. Conforme Sarlet, “importa salientar que o rol do art. 5º, apesar de exaustivo, não tem cunho taxativo”.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. **Tributos e direitos fundamentais**. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 217.

<sup>18</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. **Direitos fundamentais e direitos privados**. Trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2003, p. 22.

<sup>19</sup> V. art. 5º, §2º, CF/1988.

<sup>20</sup> MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 83. A esse respeito, observa Ingo Wolfgang Sarlet que “que na Constituição também está incluído o que não foi expressamente previsto, mas que implícita e indiretamente pode ser deduzido, doutrina esta que se encontra perfeitamente sedimentada em toda a história do constitucionalismo

Não se pode, portanto, limitar a plêiade de direitos fundamentais aos cânones do artigo 5º da Constituição vigente, eis que este mesmo dispositivo amplia o rol de direitos fundamentais, pois, como arremata Fernanda Luiza Fontoura de Medeiros, “permite abertura para o reconhecimento de outros direitos fundamentais, ainda que não expressos na Constituição, assim como para aqueles direitos fundamentais expressos na Constituição, mas estranhos ao elencado no Título II”.<sup>21</sup>

Justamente essa abertura é que possibilita, para os fins deste estudo, vislumbrar a proteção ao meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado, como um direito fundamental, eis que, como previsto no artigo 225 da Constituição Federal de 1988, “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo”.<sup>22</sup>

Paulo Affonso Leme Machado analisa a ordem constitucional de forma minuciosa, afirmando o caráter de direito fundamental à proteção ao meio ambiente equilibrado:

Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. O direito ao meio ambiente equilibrado é de cada um, como pessoa humana, independentemente de sua nacionalidade, raça, sexo, idade, estado de saúde, profissão, renda, ou residência. O uso do pronome indefinido – “todos” – alarga a abrangência da norma jurídica, pois, não particularizando quem tem direito ao meio ambiente, evita que se exclua quem quer que seja. O meio ambiente é um bem coletivo de desfrute individual e geral ao mesmo tempo.<sup>23</sup>

Nesse sentido, percebe-se que a Constituição atribui ao Estado a proteção do interesse coletivo ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, eis que importa à ordem social.<sup>24</sup> Com efeito, o direito fundamental ao meio ambiente equilibrado se enquadra nos chamados direitos de terceira geração,<sup>25</sup> “estando suas regras vinculadas à proteção do

republicano, mas que, nem por isso (e talvez por isso mesmo), dispensa outros desenvolvimentos”. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2. ed. Porto Alegre: 1998, p. 81-2.

<sup>21</sup> MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 83.

<sup>22</sup> V. art. 225, *caput*, CF/1988.

<sup>23</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 129.

<sup>24</sup> Não é a toa que as normas atinentes ao meio ambiente estão inseridas no Título VIII da Constituição Federal de 1988, denominado “*Da Ordem Social*”. V. arts. 193 a 232, CF/1988.

<sup>25</sup> Confirmando a proteção ao meio ambiente como um direito fundamental de terceira geração, elucida Wilson Antônio Steinmetz que “a progressiva ampliação dos direitos fundamentais também se materializou pelo acúmulo de gerações – ou de dimensões, como preferem alguns autores – dos direitos fundamentais. Foram quatro gerações. A primeira geração foi a dos direitos civis e políticos, ou simplesmente chamados direitos de liberdade; a segunda, a dos direitos sociais; a terceira, a dos direitos difusos e coletivos (e.g. direito ao meio ambiente saudável, direito ao desenvolvimento, direito ao patrimônio público e social, direito à proteção das

coletivo desprotegido, do elemento geral sem posse”,<sup>26</sup> como observa Luís Carlos Silva de Moraes.

Inclusive, Manoel Gonçalves Ferreira Filho afirma que “de todos os direitos de terceira geração, sem dúvida o mais elaborado é o direito ao meio ambiente”,<sup>27</sup> o que revela a relevância da visualização do meio ambiente a partir de uma perspectiva preservacionista, eis que este passa a ser encarado como um bem jurídico, o bem ambiental, que, a teor do próprio artigo 225 da Constituição, é juridicamente essencial para garantir a sadia qualidade de vida, com sua proteção projetando-se para presentes e futuras gerações.

O meio ambiente enquanto bem juridicamente tutelado também justifica, portanto, a natureza de direito fundamental que aqui se apregoa, eis que, de acordo com Celso Antônio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira, os bens ambientais “são aqueles reputados essenciais à sadia qualidade de vida da pessoa humana, no âmbito da Constituição Federal e em decorrência específica do comando estabelecido em nossa Carta Magna”,<sup>28</sup> de modo que também a partir do enfoque do bem ambiental enquanto bem jurídico a abertura proporcionada pela Constituição justifica a proteção ao meio ambiente como um direito fundamental.

Assim, há que se reconhecer que o meio ambiente preservado é um direito fundamental, com tal caráter de fundamentalidade derivando da própria Constituição Federal, e da noção de que a degradação do meio ambiente irradia seus efeitos sobre toda a sociedade, como conclui José Afonso da Silva:

O combate aos sistemas de degradação do meio ambiente convertera-se numa preocupação de todos. A proteção ambiental, abrangendo a preservação da natureza em todos os seus elementos essenciais à vida humana e à manutenção do equilíbrio ecológico, visa tutelar a qualidade de vida do meio ambiente em função da qualidade de vida, como uma forma de direito fundamental da pessoa humana.<sup>29</sup>

A assunção da responsabilidade do Estado brasileiro de preservar o meio ambiente, sob a ótica de sua característica de direito fundamental de toda a coletividade, à luz da

---

*relações de consumo*); e, por fim, os direitos de quarta geração, como posições jurídicas subjetivas básicas ante os progressos da ciência (e.g. biologia e ciências e tecnologias afins, ciência da computação e ciências e tecnologias afins)”. STEINMETZ, Wilson Antônio. **A vinculação dos particulares a direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 93-4.

<sup>26</sup> MORAES, Luís Carlos da Silva. **Curso de direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 17.

<sup>27</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 57.

<sup>28</sup> FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 13.

<sup>29</sup> SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 36.

Constituição Federal vigente, já foi, inclusive, reconhecida pelo próprio Pleno do Supremo Tribunal Federal.<sup>30</sup>

Como corolário de todo o exposto, Fernanda Luiza Fontoura de Medeiros não deixa qualquer dúvida de que a proteção ao meio ambiente é um direito fundamental que se justifica a partir da própria Constituição, até mesmo em função da necessidade de inserir a preservação ambiental sob o manto da proteção subjetiva, o que só se materializa a partir do reconhecimento da preservação ambiental enquanto direito fundamental:

Toda a matéria relacionada, direta ou indiretamente, com a proteção ao meio ambiente, projeta-se no domínio dos direitos fundamentais. Essa vinculação ocorre não somente pela inserção sistemática do meio ambiente no âmbito dos direitos fundamentais, mas também, por ser o Estado Democrático de Direito a garantia, a promoção e a efetivação desses direitos. Podemos qualificar o direito à proteção ambiental como um legítimo direito fundamental, uma vez que diz diretamente com a dignidade da vida.<sup>31</sup>

Da pesquisa acima estratificada, tem-se presente a existência, a partir da análise combinada da abertura proporcionada pelo § 2º do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, e a tutela jurídica do meio ambiente estipulada pelo artigo 225 da mesma Carta, de uma justificativa constitucional para a ideia de preservação do meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado enquanto direito fundamental.

Por derradeiro, cabe referir que, sem prejuízo de todo o quanto foi observado até aqui, a importância da tutela jurídica do bem ambiental para fins de sua preservação, direito fundamental que é, adquire ainda maior relevo diante da sociedade de risco que hoje se projeta sobre os indivíduos, e é realçada por Graziela de Oliveira Köhler, para quem é necessário que o direito assuma uma postura de “observação e construção voltados para o

---

<sup>30</sup> O Ministro Celso de Mello, ao relatar o MS nº 22.164-0 (STF – Pleno, v.u., DJU de 17/11/1995), pontuou que “a questão do meio ambiente, hoje, especialmente em função da Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente (1972) e das conclusões da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (Rio de Janeiro/1992), passou a compor um dos tópicos mais expressivos da nova agenda internacional [...], particularmente no ponto em que se reconheceu ao Homem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao gozo de condições de vida adequada, em ambiente que lhe permita desenvolver todas as suas potencialidades em clima de dignidade e de bem estar. Dentro deste contexto, emerge, com nitidez, a ideia de que o meio ambiente constitui patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido pelos organismos sociais e pelas instituições estatais, qualificando-se como encargo que se impõe – sempre em benefício das presentes e das futuras gerações – tanto ao poder público quanto à coletividade em si mesma considerada. Na realidade, o direito à integridade do meio ambiente constitui prerrogativa jurídica de titularidade coletiva, refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, à própria coletividade social”.

<sup>31</sup> MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 114.

futuro, [...] levando-se em conta os riscos daquilo que se decide no presente e que pode acarretar, num futuro próximo e também num futuro longínquo, consequências funestas”.<sup>32</sup>

Agora, estabelecida a premissa de que a proteção do meio ambiente deriva do substrato constitucional dos direitos fundamentais, a pesquisa é direcionada para a análise dos fundamentos econômicos das políticas públicas voltadas à consecução do direito fundamental aqui examinado e afirmado.

### **2.1.2 Os fundamentos econômicos das políticas públicas de proteção ao meio ambiente**

Por certo que, por consequência do quanto restou estabelecido no item precedente, é cabível afirmar que à autoridade pública cumpre tomar as atitudes necessárias à promoção da preservação do meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado, de modo a concretizar a ordem preservacionista inscrita no texto constitucional.

Dessa forma, até mesmo por sua natureza de bem juridicamente tutelado cuja preservação é direito fundamental, o meio ambiente não pertence a alguém, ou a algum grupo ou casta; ele é um bem de uso comum e coletivo e, em razão disso, pertence a todos, como observa Álvaro Luiz Valery Mirra:

Pode-se afirmar com absoluta segurança, que o regime protetor do meio ambiente adotado no Brasil, além de direcionar-se aos bens que na sua dimensão ecológica não pertencem a ninguém com exclusividade, ou pertencem a todos indistinta e indivisivelmente, incide igualmente sobre todos os elementos corpóreos configuradores do seu substrato material, qualquer que seja a sua titularidade, e em relação a todas as atividades ou práticas que de alguma forma estão relacionadas com o meio ambiente e com os bens ambientais, para orientá-los e condicioná-los uns e outras à preservação da qualidade ambiental propícia à vida.<sup>33</sup>

Deflui daí que cabe ao Estado, a partir de uma atividade intervencionista de regulação da relação dos particulares com o meio ambiente, zelar por este. Uma omissão, nesse sentido, levaria, inevitavelmente, ao desrespeito da garantia protecionista constitucional, com a inevitável fragilização e consequente degradação do meio ambiente. Assim, é necessário que o Estado estabeleça políticas públicas que tenham como espeque, a adoção de práticas de cunho preservacionista em relação ao meio ambiente.

---

<sup>32</sup> KÖHLER, Graziela de Oliveira. **Responsabilidade civil ambiental e estruturas causais: o problema do nexos causal para o dever de reparar**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 69.

<sup>33</sup> MIRRA, Álvaro Luiz Valery. **Ação civil pública e a reparação ao dano ao meio ambiente**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 48.

Tanto é assim que Marcelo Figueiredo justifica as políticas públicas de preservação ambiental no que chama de *princípio da obrigatoriedade da intervenção estatal*, referindo que neste está “o nó górdio da questão ambiental, como de resto de todas as outras, a demandar a ação positiva do Estado”,<sup>34</sup> tendo em vista que a proteção ambiental “desdobra-se em inúmeras ações, princípios e políticas que vão desde a edição de leis específicas até instrumentos de gestão mais concreta, tudo visando conferir eficácia à norma constitucional”.<sup>35</sup>

Para a presente pesquisa, na qual se pretende verificar a adequação da adoção de ferramentas tributárias como meio de concretização das políticas públicas de proteção ambiental, interessa investigar a intervenção estatal a partir das matrizes econômicas das políticas públicas voltadas ao meio ambiente.

Cristiane Derani, à guisa de estabelecer pressupostos para uma análise econômica da questão ambiental, chama a atenção para dois aspectos da realidade do meio ambiente:

O primeiro considera o meio ambiente enquanto elemento do sistema econômico, e o segundo considera o meio ambiente como sítio, um local a ser apropriado para o lazer ou para as externalidades da produção, tornando-se depósito dos subprodutos indesejáveis desta produção. Procura-se normatizar uma economia, (poupança) do uso de um bem, e determinar, artificialmente (sem qualquer relacionamento com as leis de mercado) um valor para a conservação de recursos naturais. Estes são os meios para integrar os recursos naturais ao mercado.<sup>36</sup>

A partir daí, num momento inicial, a análise econômica das políticas públicas ambientais deverá, necessariamente, focar as chamadas externalidades negativas ambientais, cuja relevância está no fato de que é a partir do conceito de externalidade negativa ambiental é que “se compreende a função do Estado e dos próprios entes privados na consecução de um bem estar geral, por uma necessidade da própria estrutura econômica, sendo a base dos princípios de economia ambiental”,<sup>37</sup> como observa Lise Vieira da Costa Tupiassu.

Alinhado a esta ideia, Luis Omar Fernández conceitua a externalidade ambiental como “*al fenómeno por el cual la conducta de un agente económico afecta las decisiones o el*

---

<sup>34</sup> FIGUEIREDO, Marcelo. A Constituição e o meio ambiente: os princípios constitucionais aplicáveis à matéria e alguns temas correlatos. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 572.

<sup>35</sup> Idem.

<sup>36</sup> DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 89.

<sup>37</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. 66.

*bienestar de otro, por mecanismos distintos de los del mercado, alterando de este modo sus funciones de utilidade o producción”.*<sup>38</sup>

Aparentemente, perante a necessidade de promoção do bem estar geral, está posta uma contradição: de um lado, a necessidade do desenvolvimento econômico; de outro, a necessidade da preservação ambiental. Justamente nesta contradição é que atuam as externalidades negativas ambientais, que decorrem da degradação do meio ambiente causada pelos padrões de expansão produtiva que são comumente adotados, e que se materializa, entre outras, na fragilização da camada de ozônio, no desmatamento, na desertificação, na acumulação de dejetos não recicláveis e na contaminação das águas.

O desvelamento de tais circunstâncias, com a ampla difusão dos seus efeitos, acarretou um aumento de conscientização de todos sobre a necessidade de adoção de políticas indutoras de uma alteração comportamental, visando um maior controle das externalidades ambientais. Nessa linha, ensina José Paschoal Rosseti:

O conhecimento das ameaças da degradação modificou o comportamento da sociedade. Os agentes econômicos parecem mais sensíveis às exigências de preservação das reservas naturais. Organizações não-governamentais proliferam em todos os cantos do planeta, forçando a produção legislativa de proteção ambiental e estimulando condutas preservacionistas voluntárias. Os governos se empenham em programas dirigidos para essa finalidade. As empresas consideram que a adequada relação produção-ambiente é fator crítico para seu posicionamento estratégico. E as unidades familiares tendem a rejeitar produtos ecologicamente incorretos.<sup>39</sup>

Há, portanto, um aumento da consciência geral quanto à necessidade de controle das externalidades ambientais. Resta ao Estado, portanto, intervir, propondo as políticas necessárias à materialização desta consciência, a partir da internalização dos custos das externalidades ambientais.

Uma das formas propugnadas para essa intervenção ocorre através da imposição de uma política preservacionista fundada na aplicação efetiva do princípio do poluidor-pagador, conforme observa Cristiane Derani:

O princípio do poluidor-pagador visa à internalização dos custos relativos externos de deterioração ambiental. Tal traria como consequência um maior cuidado em relação ao potencial poluidor da produção, na busca de uma satisfatória qualidade do meio-ambiente. Pela aplicação deste princípio, impõe-se ao sujeito econômico (produtor, consumidor, transportador), que nesta relação pode causar um problema ambiental, arcar com os custos da

<sup>38</sup> FERNÁNDEZ, Luis Omar. *Utilización de la tributación com fines ecológicos*. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: ano 12, nº 55, mar./abr. 2004, p. 208.

<sup>39</sup> ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 382-3.

diminuição ou afastamento do dano. Durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são produzidas externalidades negativas. São chamadas externalidades porque, embora resultante da produção, são recebidas pela sociedade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão “privatização de lucros e socialização de perdas”, quando identificadas as externalidades negativas. Com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se sua internalização.<sup>40</sup>

No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri pontua que no caso das externalidades negativas, “seu acobertamento por meio do repasse à coletividade implica aumento da atividade indesejada”,<sup>41</sup> de modo que “a atuação estatal deve ser voltada à internalização dos custos”.<sup>42</sup>

As externalidades negativas ambientais, portanto, demandam, para seu controle, uma atuação Estatal efetiva, sob pena, inclusive, da omissão Estatal, enquadrá-lo como poluidor, pois, conforme astutamente pondera Wellington Pacheco Barros, “o conceito de poluidor não se limita ao autor direto do dano ambiental, mas a todos que, mesmo de forma indireta, tenham contribuído para a prática do dano, inclusive o Poder Público”.<sup>43</sup>

Destarte, a função intervencionista do Estado para o controle das externalidades negativas e, por óbvios, de seus efeitos ambientalmente lesivos, é indispensável, de acordo com o quanto define Lise Vieira da Costa Tupiassu:

É necessário, portanto, que os poderes públicos intervenham para limitar as externalidades ambientais, através da otimização de sua função ambiental, numa ação integrada com os entes privados. A realização de tal objetivo perpassa, notadamente, pela utilização de um modo mais racional e substancial, fundamentada nos princípios contidos na Constituição, dos próprios mecanismos disponíveis para a implementação de políticas públicas, dentre as quais se sobressaem a repartição de verbas orçamentárias e os tributos.<sup>44</sup>

A matéria tributária, pois, já aparece inserida nos fundamentos econômicos das políticas de preservação ambiental. Mas é preciso evoluir na análise, indo além da neutralização das externalidades negativas, a fim de verificar se a proteção ao meio ambiente e o desenvolvimento não são objetivos antagônicos, mas são, de fato, princípios essenciais da ordem econômica constitucionalmente construída.

<sup>40</sup> DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 648.

<sup>41</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 236.

<sup>42</sup> Idem.

<sup>43</sup> BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 72.

<sup>44</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. 73.

Para tanto, estabelece-se, desde já, uma premissa essencial: nem a preservação do meio ambiente, nem a necessidade de desenvolvimento econômico devem ser analisadas de forma individualizada, fora do contexto em que irradiarão seus efeitos. Elas não de ser analisadas frente a frente, em conformidade com o cenário constitucional.

Nessa linha, a Constituição Federal de 1988 estabelece, como diretrizes fundamentais da ordem econômica, ao lado da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa como formas de incrementar a existência digna, dentre outros, o respeito à propriedade privada e a consecução de sua função social, aliadas ao livre exercício da atividade econômica.<sup>45</sup>

Coerentemente, a Carta, ao lado dessas diretrizes, elege como princípio elementar da ordem econômica 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”.<sup>46</sup>

Como se percebe, a conjuração das disposições constitucionais (arts. 225 e 170), coloca a defesa do meio ambiente e o desenvolvimento econômico no mesmo contexto, o de serem direitos fundamentais, e não como entes antagônicos que se anulam ou que, de alguma forma, impedem a implementação mútua.

São princípios que, embora aparentemente colidentes, se justificam a partir de uma análise sistêmica da Constituição, com base numa ideia de conjuração de bens fundada na proporcionalidade, pois, adotando a proposição de Wilson Antônio Steinmetz, “a colisão de direitos fundamentais, *in concreto*, tem de ser solucionada com a interpretação constitucional, o princípio da proporcionalidade e a fundamentação mediante argumentação jusfundamental”.<sup>47</sup>

Bebendo na mesma fonte, Lise Vieira da Costa Tupiassu afirma que nas circunstâncias atuais, “em que se vislumbra a problemática ecológica, deve-se buscar, em primeiro lugar, concretizar os mandamentos constitucionais, harmonizando a principiologia neles contida”,<sup>48</sup> de forma a fomentar, ao mesmo tempo, a livre iniciativa desenvolvimentista e a adoção de procedimentos para que esta se dê de forma amigável à preservação ambiental.

---

<sup>45</sup> V. art. 170, *caput*, inc. II e III, e parágrafo único, CF/1988.

<sup>46</sup> V. art. 170, inc. IV, CF/1988.

<sup>47</sup> STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 216.

<sup>48</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. 80.

O que se almeja, portanto, é obter um desenvolvimento econômico que seja sustentável do ponto de vista ambiental, conforme observa Celso Antônio Pacheco Fiorillo:

Devemos lembrar que a ideia principal é assegurar a existência digna, através de uma vida com qualidade. Com isso, o princípio não objetiva impedir o desenvolvimento econômico. Sabemos que a atividade econômica, na maioria das vezes, representa alguma degradação ambiental. Todavia, o que se procura é minimizá-la, pois pensar de forma contrária significaria dizer que nenhuma indústria que venha a deteriorar o meio ambiente poderá ser instalada, e não é essa a concepção apreendida do texto. O correto é que as atividades sejam desenvolvidas lançando-se mão dos instrumentos existentes adequados à menor degradação possível.<sup>49</sup>

Pelo que se conclui, a ordem constitucional nacional sustenta a convivência harmônica entre os direitos à preservação ambiental e ao desenvolvimento econômico, harmonia esta a ser promovida pelo Estado, através da adoção de políticas públicas destinadas a promoção destes valores e, por consequência, o bem estar e a qualidade de vida dignas a todos os brasileiros.

E a pedra angular da consecução destas finalidades é reduzir as desigualdades sociais, pois assim se obterá o desenvolvimento sustentável, como refere Fernando Magalhães Modé:

O objetivo de garantir o desenvolvimento nacional (CF/88, art. 3º, II) deve ser construído de maneira a que se assegure de forma equitativa entre as presentes e futuras gerações condições de bem-estar e de qualidade de vida, reduzindo-se as disparidades existentes entre os padrões de vida de toda população e as desigualdades regionais. Um desenvolvimento em que permaneça tal nível de desigualdades como hoje experimentado não pode ser qualificado de sustentável.<sup>50</sup>

Dentro da premissa estabelecida até aqui, de que há uma harmonia entre os direitos fundamentais à preservação ambiental e, por consequência, ao desenvolvimento econômico sustentável, e de que cabe ao Estado atuar de forma positiva para a concretização de tais, cabe verificar se a tributação com índole ambiental de coaduna com esse objetivo, se enquadrando nas premissas econômicas da preservação ambiental. De plano, afirma-se que sim.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 87.

<sup>50</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 62.

<sup>51</sup> Nesse sentido, já observamos, em conjunto com Suélen Otobelli, que “a tributação ambiental é importante meio para a compensação dos impactos ambientais decorrentes das atividades econômicas e para a busca para o desenvolvimento sustentável. Trata-se de um mecanismo de indução, através do qual o Estado busca intervir no comportamento social para conduzir à práticas sociais e econômicas adequadas à preservação e recuperação do meio ambiente”. WILDNER, Marcio Leandro; OTOBELLI, Suélen. A tributação como ferramenta de controle

Tal afirmativa deriva da perspectiva de que, no que concerne à utilização dos tributos como meio de consecução das políticas públicas de preservação ambiental, as normas tributárias têm o condão de participar deste contexto de desenvolvimento social calcado numa atitude protetiva do meio ambiente, como destaca Ricardo Berssoza Saliba:

Tais assertivas nos fazem crer que no meio ambiente a aplicação de normas tributárias também podem, e muito, atuar em seu favor; pode se dar inclusive com o intuito de agravar – desestímulo – a retirada de parcela do patrimônio dos contribuintes, quanto também incentivar – estímulo – estes mesmos contribuintes para que ajam de maneira ordenada em suas atividades. Normas estas, diga-se, que muito bem tem seus critérios materiais e formais (autoridades e processo competente) disciplinados no texto constitucional, para quando da prática da atividade legiferante.<sup>52</sup>

Essa diretriz é encampada por Fernando Magalhães Modé, que não só defende com vigor a utilização da tributação, mas também denuncia os efeitos da não utilização das ferramentas tributárias no contexto aqui estudado:

Ao não se atuar, pela via tributária, na internalização compulsória dos custos ambientais, está-se ratificando situação de total ineficiência de todo o sistema econômico sob o aspecto da defesa do meio ambiente. Ao não se agregarem ao custo do produto ou do processo produtivo de determinado bem as externalidades negativas produzidas em todo o processo, possibilita-se que esse mesmo bem seja colocado no mercado a um preço mais reduzido, subvencionado, na verdade, pelo conjunto da sociedade que suportará as externalidades negativas não consideradas. A redução, artificial, nos termos propostos, do preço desse produto fará com que a procura por ele seja, igualmente de forma artificial, aumentada, incrementando o resultado negativo para o meio ambiente de forma injusta. Injusta ainda se mostra a relação quando não se tenham aqueles que mais contribuem para a poluição, suportando correspondente carga tributária, a disponibilizar recursos ao Estado para os serviços e investimentos necessários à recuperação da degradação ambiental ocorrida. Assim, os tributos ambientais buscam a prevenção dessas desigualdades, sejam elas verificáveis no âmbito exclusivamente da economia ou, num sentido amplo, da realização da justiça.<sup>53</sup>

---

de consumo: reflexos sobre o meio ambiente. **Revista do Curso de Direito da Faculdade da Serra Gaúcha**. Caxias do Sul: FSG, n. 9, jan. – jun. 2011, p. 188.

<sup>52</sup> SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 269.

<sup>53</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 71-2.

Nesse contexto, fica estabelecido que as políticas públicas atinentes à consecução do direito fundamental à preservação ambiental, do ponto de vista do desenvolvimento econômico, têm justificativa na própria ordem constitucional.

Cumpre, a partir do item seguinte, examinar, com maior profundidade, se dentro de tal realidade, a tributação, de fato, poderá ser utilizada como instrumento das políticas públicas de concretização do direito ao meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado, e quais os fundamentos dessa aplicação.

## **2.2 Tributação: vetor das políticas públicas de concretização do direito fundamental ao meio ambiente saudável**

Para que seja possível vislumbrar os tributos como um meio de concretização do direito ao meio ambiente saudável e ecologicamente equilíbrio, é necessário reconhecer o caráter de instrumento de desenvolvimento<sup>54</sup> social adquirido pela tributação no panorama constitucional brasileiro, através da implantação de políticas fiscais. É através da normatização das políticas fiscais que o Estado impõe medidas de fomento ou de dissuasão, pois, na ótica de João Bosco Leopoldino da Fonseca, “concedendo benefícios fiscais ou impondo cargas tributárias mais ou menos pesadas, o Estado estimula determinadas atividades econômicas, e desestimula outras”.<sup>55</sup>

Importante referir que, quando se aponta no sentido de política fiscal, não se está a apregoar a imposição das vetustas estruturas tributárias que visam, apenas, cobrar tributos e impor um massivo plexo de obrigações acessórias, pois, como observa Marcos Cintra, o que se observa, modernamente, “é a erosão dos mecanismos tradicionais de extorsão tributária”<sup>56</sup> agregados a uma “soma impressionante de sistemas de controle e vigilância que não conseguem impedir a evasão e a elisão fiscal”.<sup>57</sup> O que se deve pretende, na verdade, é adotar formas de possibilitar, através dos mecanismos tributários, a imposição de políticas fiscais

---

<sup>54</sup> No presente estudo, adotaremos a designação de *desenvolvimento* para indicar a busca da materialização de uma sociedade melhor. Na Sociologia, em nível acadêmico, como informa Celso Antônio Pinheiro de Castro, “perpetram-se discussões para distinguir progresso, evolução e desenvolvimento. Teoricamente, essas contendas visavam à precisão de conceitos; porém, revelavam tentativas de imposição de pontos de vista, defesa de uma ideologia, justificção de uma corrente de pensamento. [...] A avaliação configurada dos fenômenos sociais leva à caracterização de graus de progresso, fases de evolução a etapas de desenvolvimento. No entanto, as mudanças ocorrem por necessidade ínsita à própria dinâmica dialética dos fatos sociais. As sociedades sofrem por obsolescência de valores. O restabelecimento do equilíbrio rompido manifesta-se como mudança para melhor. No momento em que a nova sociedade se consolida, advém a impressão de progresso”. CASTRO, Celso Antônio Pinheiro de. **Sociologia do direito**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 137-8.

<sup>55</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 277.

<sup>56</sup> CINTRA, Marcos. Globalização impõe um novo paradigma tributário. In: WALD, Arnaldo *et al* (Coord.). **O direito brasileiro e os desafios da economia globalizada**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003, p. 48.

<sup>57</sup> Idem.

que visem o desenvolvimento da sociedade rumo à concretização do direito ao meio ambiente saudável.

Nesse sentido, partindo do exame da própria Constituição Federal de 1988, Simone Martins Sebastião identifica, no sistema tributário lá introduzido, fortes mecanismos de implementação de políticas que objetivem o desenvolvimento social:

O tributo tem sido considerado importante fator de redistribuição de riquezas, sobretudo em face dos princípios constitucionais norteadores da tributação, como o da isonomia tributária (art. 150, inc. II) e o da capacidade contributiva (art. 145, §1º), sem olvidar da imunidade disposta no art. 150, inc. IV, “c”, representativa do atendimento das deficiências do Estado no âmbito social. Cabe lembrar, ainda nesse mister, a necessária seletividade na instituição das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, § 3º, inc. D), bem como a concessão de competência à União, para a criação de um imposto sobre grandes fortunas (art. 153, inc. VII). Aliás, todo o Capítulo I, do Título VI, da Magna Carta, ou seja, o Sistema Tributário Nacional, mostra-se como um grande arcabouço não só de proteção, mas também de implemento da justiça social.<sup>58</sup>

O que a Constituição oferece, portanto, é possibilidade de utilização do sistema tributário como meio de fomento para a implantação de políticas que de desenvolvimento não só econômico, mas, e principalmente, social, especialmente através da aplicação dos tributos a partir da perspectiva da extrafiscalidade, que será examinada adiante.<sup>59</sup>

Nessa realidade, por óbvio que o desenvolvimento social vai além das necessárias à saúde, educação ou segurança: a adoção de políticas públicas de proteção ao meio ambiente, que permitam um desenvolvimento econômico amigável à preservação ambiental é algo se impõe com o mesmo grau de relevância. E os instrumentos tributários, nesse cenário, atuam como pontas-de-lança do desenvolvimento, pois, como destaca Simone Martins Sebastião, “tributação e preservação ambiental formam uma conjugação perfeita”.<sup>60</sup>

A partir dessa ideia, direciona-se o estudo à análise do poder de tributar e suas implicações ambientais, promovendo a aproximação do sistema tributário com as diretrizes de proteção ambiental, de modo a demonstrar a compatibilização do regime tributário nacional às políticas públicas de desenvolvimento social a partir da preservação do meio ambiente, sob a perspectiva dos princípios da capacidade contributiva e do poluidor-pagador.

---

<sup>58</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 66-7.

<sup>59</sup> V. item 3.2.

<sup>60</sup> Idem, p. 73.

### 2.2.1 O poder de tributar e a aproximação do sistema tributário com as diretrizes de proteção ambiental

O Estado, que na condição de agente provedor das necessidades coletivas, deve ter a possibilidade de exigir, de seus administrados, a participação no financiamento dos encargos públicos.<sup>61</sup> Por essa razão, Ruy Barbosa Nogueira frisa que o poder de tributar é “uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”.<sup>62</sup>

Na mesma linha, Aurélio Pitanga Seixas Filho destaca que o poder de tributar, dentro de um Estado Democrático de Direito, “consiste num poder concedido ao Estado de compelir, através de uma norma legal, as pessoas a contribuírem com uma quantia em dinheiro para que as funções governamentais possam ser exercidas”.<sup>63</sup> Todavia, alerta que o “poder de tributar, como todos os poderes concedidos ao Estado, está sujeito a limites naturais, ou limites resultantes da necessidade de compatibilizá-los com os direitos dos contribuintes ou cidadãos”.<sup>64</sup>

Essas limitações, segundo Aliomar Baleeiro, se fundam na constatação de que “o poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que fincam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado”.<sup>65</sup> Dentre os referidos princípios, interessa, particularmente, para este trabalho, o da capacidade contributiva, que será analisado adiante.<sup>66</sup>

Estabelecida a ideia básica de poder de tributar, e sua subordinação aos limites estabelecidos na Constituição Federal, cumpre investigar se o poder de tributar serve aos objetivos da estipulação de uma política pública de preservação ambiental, a partir da imposição tributária.

Inegavelmente, o Direito Tributário nasce a partir de uma proeminente inclinação positivista, de modo que, em princípio, a hipótese de incidência eleita pela norma para fazer incidir a tributação poderia ser qualquer fato, desde que lícito, podendo ter natureza econômica, biológica, física, política, enfim, não interessaria o conteúdo econômico ou social para fazer incidir a norma tributária: havendo a previsão legal, e ocorrendo a hipótese de

---

<sup>61</sup> Esta questão será analisada, de forma detalhada, no item 2.2.3.

<sup>62</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito tributário: estudo de casos e problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 140.

<sup>63</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 52.

<sup>64</sup> Idem.

<sup>65</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 78.

<sup>66</sup> V. item 2.2.3.

incidência, estará justificada a exigência do tributo, desimportando o conteúdo do fato econômico ou social.

Nesse sentido, Cleucio Santos Nunes observa que, para a linha de pensamento positivista, a desconsideração do conteúdo econômico ou social do fato encontra fundamento na ausência de distinção entre o fato e o ato respectivo:

Os financistas, conforme acusa Becker, têm o hábito de separar o fato do ato, seguindo à risca a distinção tradicional entre *fato jurídico* e *ato jurídico*, sendo aquele um fenômeno que independe da ação humana, mas que possui relevância para o Direito; o outro, obviamente, além de também ser relevante ao Direito, do homem independe para sua realização. Com base na classificação de Pontes de Miranda, sobre os atos jurídicos, Becker finca as raízes do seu positivismo, alertando que não existe diferença entre fato jurídico e ato jurídico, quando da ocorrência deste último. A venda de uma mercadoria, por exemplo, pode ser um *ato jurídico* e, como tal, é também um *fato jurídico*, porque é qualificada (a compra e venda) pelo Direito. Assim, para a incidência tributária não interessa saber o aspecto econômico da compra e venda, ou seja, se esta foi cara ou barata, acima ou abaixo do custo da mercadoria, com efeitos inflacionários ou não, se um dado é econômico ou não é. Tais indagações pertencem ao mundo pré-jurídico, devendo o Direito Tributário, no que pertine à incidência tributária, ocupar somente do fato enquanto jurídico.<sup>67</sup>

Portanto, alerta Paulo de Barros Carvalho, no âmbito da tributação positivista, “o nascimento dos direitos e deveres subjetivos no contexto da relação jurídica também se manifesta por um fato”,<sup>68</sup> de modo que, para fins de exercício do poder de tributar, o Estado não ficaria vinculado ao aspecto econômico ou social dos fatos face os quais pretende instituir a exação, limitando-se a pinçar signos presuntivos de capacidade econômica de modo a, quando estes se tornarem evidentes, fazer incidir a norma tributária.

A causa da obrigação impositiva decorrente do poder de tributar, sob o ponto de vista positivista, foi comentada por Dino Jarach, que afirma:

Nós não desconhecemos o fato de que há impostos em cujo fato imponível ocupa um lugar, uma relação jurídica de direito privado, mas sustentamos que o negócio ou ato jurídico não tem importância para o nascimento da obrigação impositiva enquanto negócio ou ato jurídico, senão pela relação econômica que ele cria. O que constitui o pressuposto de fato de todos os impostos, também dos titulados aos negócios ou à circulação jurídica dos bens, não é o negócio, ou seja, a manifestação de vontade que cria uma relação econômica jurídica, senão esta última que, por sua natureza de

<sup>67</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 78.

<sup>68</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 129.

relação econômica, está apta para colocar em evidência a capacidade contributiva.<sup>69</sup>

Todavia, a evolução das necessidades sociais faz com que essa posição extremada dos positivistas não mais se coadune com o quanto se espera do Estado enquanto elemento de proteção aos interesses da sociedade e, também, do próprio Direito. Surgiu dessa necessidade, o chamado positivismo sociológico, segundo o qual, de acordo com a lição proposta por Cleucio Santos Nunes, “o tributo não deve ser criado a partir de mera escolha de um fato jurídico [...], ao instituir o tributo o legislador deve investigar suas causas sociológicas. Portanto, o fato jurídico-tributário é corolário da causa social do tributo”.<sup>70</sup>

Nessa perspectiva, junto com a tributação fundada no suprimento das necessidades arrecadatórias, nasce a ideia de que o Estado, por influência da observância da causa social da imposição tributária, imporá seu poder de tributar sobre a propriedade privada, buscando os recursos financeiros, de que precisa não só para se manter, como para promover o bem-estar social através de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento social.

Trata-se, portanto, de uma visão financista, porém sociológica da imposição tributária, qualificada como Teoria Estatal, explicada por Luiz Celso de Barros:

Por representar o Estado um complexo de desejos e aspirações, na satisfação das múltiplas necessidades públicas, intimamente ligadas a interesses nacionais, possui forçosamente (sentido obrigatório da atividade financeira do Estado), uma despesa, a qual é suportada pelos componentes daquele Estado, nacionais ou estrangeiros que pratiquem determinados pressupostos sobre os quais recai a obrigação de pagar o tributo (forma dos particulares atenderem à repartição dos encargos).<sup>71</sup>

Sendo certo que o fenômeno tributário, por força do sistema de freios imposto pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, demanda que a imposição tributária esteja fundada no Direito positivado, é igualmente certo que a imposição, ao mesmo tempo, esteja atenta não só às causas sociais da exigência tributária, como também aos efeitos sociais que a exação busca implementar.

Dentro do cenário atual, marcado por intensas mutações sociais, o ideal é a busca do equilíbrio entre a necessária busca de recursos para que o Estado seja capaz de responder às suas atribuições constitucionais e a utilização do mecanismo tributário para a consecução de

<sup>69</sup> JARACH, Dino. **O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo**. Trad. de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 120.

<sup>70</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89.

<sup>71</sup> BARROS, Luiz Celso de. **Ciência das finanças: direito financeiro**. 4. ed. São Paulo: Edipro, 1991, p. 31-2.

um ideal de desenvolvimento social. Aderindo a essa premissa, Cleucio Santos Nunes comenta:

Fatores como este têm obrigado o poder público a agir com o objetivo de equilibrar melhor os desajustes que o ritmo frenético do desenvolvimento econômico tem imprimido, em especial às sociedades mais pobres. [...]. Tem-se percebido que o papel do Estado, no que se refere à atividade tributária, é o de inibir comportamentos sociais, além, evidentemente, das finalidades tradicionais dos tributos, quais sejam, custear a burocracia estatal e prestar serviços. O tributo, assim, passa a ser utilizado como instrumento de cobrança de responsabilidades sociais e veículo condutor do interesse público à justiça social.<sup>72</sup>

E é justamente na condição de ferramenta de indução de comportamentos calcados na noção de responsabilidade social e de consecução de políticas públicas destinadas ao desenvolvimento – e, porque não, à justiça – social que se insere, à perfeição, no âmbito do poder de tributar, a ideia da tributação ambiental, à qual não interessa, necessariamente, fatos de índole econômica, mas, sim, no comprometimento de toda a sociedade com ações (ou mesmo omissões) que sejam amigáveis à preservação ambiental.

A confirmação dessa colocação decorre da premissa recém assentada de que o meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado é direito fundamental,<sup>73</sup> e, considerando que o poder de tributar deve estar com eles compatibilizado, Ricardo Lobo Torres observa que “o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e suas garantias constitucionais”.<sup>74</sup>

Fica evidenciado, portanto, que a utilização das ferramentas tributárias é essencial na consecução dos direitos fundamentais. Sendo assim, o poder de tributar, conforme ensina Lise Vieira da Costa Tupiassu, deve ser aproveitado no sentido de implementar os direitos fundamentais, notadamente “o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, e ao desenvolvimento”,<sup>75</sup> sob a forma de uma política tributária que seja positiva em relação à prevenção da degradação ambiental e, por consequência, da melhoria das qualidades de vida da sociedade.

---

<sup>72</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 91.

<sup>73</sup> V. item 2.1.1.

<sup>74</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 13.

<sup>75</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. 106.

Dentro dessa perspectiva, o poder de tributar aplicado ao meio ambiente se dará através da internalização compulsória dos custos ambientais que não tenham, necessariamente, vinculação à determinada atividade de produção ou, em última análise, à determinado produto, a partir do princípio do poluidor-pagador, conforme explica Fernando Magalhães Modé:

A internalização dos custos ambientais (externalidades negativas), embora se apresente, à primeira análise como estritamente economicista, não pode deixar de ser analisada sob a ótica da realização da justiça. Através da internalização compulsória dos custos ambientais, busca-se impedir que um determinado agente econômico (poluidor) imponha, de maneira unilateral, a toda a coletividade, o ônus de suportar tal deseconomia. O ideal de justiça igualmente é verificado quando se possibilita, mediante a internalização dos custos ambientais não incorporados aos produtos ou aos processos de produção, que a igualdade de condições entre as diversas empresas se recomponha. [...]. Ao não se atuar, pela via tributária, na internalização compulsória dos custos ambientais, está-se ratificando situação de total ineficiência sob o aspecto da defesa do meio ambiente.<sup>76</sup>

A tributação ambiental como meio de consecução do princípio do poluidor pagador também foi ressaltada por José Marcos Domingues de Oliveira, para quem o princípio, se analisado de uma perspectiva fiscal, significa “o dever estatal de cobrar do poluidor (no caso, tributar) contribuições públicas em função de sua atividade poluidora”,<sup>77</sup> de modo que ele arque com os custos “dos serviços públicos gerais ou específicos necessários à preservação e recuperação ambientais ou à fiscalização e ao monitoramento ambientais”.<sup>78</sup> Mas a tributação ambiental também pode promover o princípio do poluidor-pagador a partir de uma perspectiva extrafiscal, graduando a tributação para “incentivar atividades, processos produtivos ou consumos *environmentally friendly*, [...] e desestimular o emprego de tecnologias defasadas, a produção e o consumo de bens *not environmentally friendly*”.<sup>79</sup>

Ao cabo dessa análise, resta evidenciado que o poder de tributar é uma ferramenta potente na busca pela preservação do meio ambiente a partir de políticas públicas instituídas com essa finalidade. Todavia, há que se valorizar o alerta de Cleucio Santos Nunes, para quem a tributação ambiental não pode servir de desculpa para “cobrar outro tributo para

<sup>76</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 71.

<sup>77</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 42.

<sup>78</sup> Idem.

<sup>79</sup> Ibidem.

encher as burras do Poder Público, mas cobrar tributos para atingir as mudanças de comportamento almejadas, sem bloquear o desenvolvimento econômico”.<sup>80</sup>

Partindo da premissa estabelecida de que existe uma conciliação entre a atividade tributária do Estado, e a busca pela materialização das diretrizes de proteção e preservação ambiental, é interessante analisar a questão da tributação ambiental com base em sua função, conjugada com a ideia de pagar tributos enquanto dever fundamental, o que será objeto do item seguinte.

### **2.2.2 A função social da tributação ambiental e o dever fundamental de pagar tributos**

Partindo de uma ideia de que a tributação poderá exercer um papel positivo na questão ambiental, cabe examinar se a imposição tributária, dentro de uma perspectiva que tenha como foco a função social do tributo, se coaduna com a noção de que a promoção de um meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado é, além de um direito, um dever fundamental do Estado e dos indivíduos a ele subordinados.

Com tal objetivo, é importante examinar a tributação enquanto elemento integrante do Estado Democrático de Direito, e sob quais condições ela atua como parte essencial do mesmo, a partir da concepção de que pagar tributos é um dever fundamental.

Como visto acima,<sup>81</sup> o meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado é um direito fundamental dos indivíduos. Mas não é apenas um direito: é um dever fundamental de todos. E, como decorrência lógica, os deveres subjetivos andam em comunhão com os deveres jurídicos, conforme observação de Marcelo Martins Altoé, “não por serem estes limitadores dos direitos jurídicos ou porque são a estes conexos e dependentes, mas sim porque objetivam, em última análise, proteger o próprio direito subjetivo do titular ou de outros titulares dos mesmos direitos”,<sup>82</sup> ou mesmo a outros direitos que, de alguma forma, estejam a estes conectados.

Comungando da mesma linha de raciocínio, José Casalta Nabais verifica que há conexão dos direitos a deveres fundamentais e que estes, da mesma forma que aqueles, são atribuídos aos indivíduos pela própria Constituição:

Os deveres fundamentais apresentam-se como posições jurídicas subjetivas, ou seja, posições subjectivamente imputadas ao indivíduo pela própria

---

<sup>80</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 92.

<sup>81</sup> V. item 2.1.1.

<sup>82</sup> ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 75.

constituição, e não posições fundamentalmente objectivas resultantes da consagração constitucional dos poderes e competências estaduais e das condições de validade do seu exercício, condições estas que, muito embora desencadeiem, por via de regra, indirecta e reflexamente efeitos subjetivos na esfera dos indivíduos, traduzidos em vínculos ou limitações desta mesma esfera, não visam de maneira imediata os indivíduos, determinando ou tornando determinável materialmente seu comportamento projectado numa dimensão essencialmente intersubjectiva.<sup>83</sup>

A partir do momento em que se reconhece a existência de deveres fundamentais, e que estes atuam em nível constitucional, é necessário reconhecer, de igual forma, que a sistemática dos deveres fundamentais integra o plexo regente do Estado Democrático de Direito, cuja função precípua é possibilitar a obtenção do bem comum, sem que isso signifique a vulneração da harmonia social.

Evidentemente, a atividade tributária faz parte deste plexo, eis que está intimamente relacionada não só a obtenção de recursos para o financiamento das ações próprias à natureza do Estado Democrático de Direito, mas também, como se verá adiante,<sup>84</sup> como meio de indução de comportamentos que visem à consecução do bem comum, incluindo-se, aí, por questão de aderência ao objeto desta pesquisa, a preservação de um meio ambiente ecologicamente saudável e equilibrado.

José Joaquim Gomes Canotilho, analisando os deveres fundamentais no contexto do Estado Democrático de Direito, refere que “eles colocam, tal como os direitos, problemas de articulação e de relação do indivíduo com a comunidade”.<sup>85</sup>

Assim, aderência do legado do Estado Democrático de Direito ao trato da matéria tributária, como ferramenta de concretização de direitos e deveres fundamentais, há de ser destacada, como o faz Éderson Garin Porto, ao referir:

O princípio democrático irradia efeitos para além da organização política, buscando a realização, em outros âmbitos, dos valores e princípios por ele prestigiados, tais como a soberania popular, garantia dos direitos fundamentais e pluralismo de expressão. Não se trata de mera petição de princípios, a eficácia do princípio democrático decorre, em verdade, de normas expressas no texto da Constituição Federal. [...]. Com efeito, a necessidade de erigir a democracia com pedra de toque da nova República vem expressa no preâmbulo que introduz o texto constitucional. Fica claro que a Assembléia Nacional Constituinte instituiu um Estado Democrático. [...]. Essa teia normativa constitucional lança eficácia para dentro do Sistema Constitucional Tributário, exigindo da Administração Pública respeito aos

<sup>83</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 67-8.

<sup>84</sup> V. item 3.2.

<sup>85</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 527.

valores constitucionalmente protegidos pelo princípio democrático como acima destacado. Assim, o princípio democrático impõe o reconhecimento de uma garantia do cidadão à participação na ação administrativa como medida da efetivação dos direitos fundamentais assegurados ao contribuinte.<sup>86</sup>

Com efeito, a tributação representa um vínculo entre o Estado Democrático de Direito e o Estado Social, pois, juntamente com outros elementos, permitirá, pela ação impositiva daquele, efetivar a atuação deste e, com isso, garantir seus resultados, de modo que, nas palavras de Marcelo Martins Altoé, “o dever fundamental de pagar tributos tem escopo nas liberdades previstas no sistema constitucional nacional”,<sup>87</sup> sem que isso signifique a afronta aos direitos individuais dos contribuintes, eis que a tributação deverá, sempre, observar as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Isso ocorre porque, de acordo com a observação de Humberto Ávila, as normas tributárias carregam, em sua genética, um caráter intervencionista, eis que “restringem a liberdade e a propriedade do cidadão de modo direto ou indireto e independentemente de sua vontade”,<sup>88</sup> de modo que a “função de defesa dos direitos fundamentais assume grande significado nesse caso”.<sup>89</sup>

Não é por outra razão que José Casalta Nabais observa que “o fundamento jurídico dos deveres fundamentais reside na sua consagração constitucional”,<sup>90</sup> de modo que deveres que não derivem da constituição não deixarão de ser deveres. Mas serão, tão-somente, deveres legais, eis que, fundamentais, somente os deveres que decorram da própria Constituição, já que estes “obedecem ao princípio da tipicidade ou da lista constitucional, sendo de considerar apenas como tais os constantes, de forma expressa ou implícita, da constituição”.<sup>91</sup>

E nem se cogite de que, ao invés do dever fundamental de pagar tributos, existiria um direito fundamental ao não pagamento da exação fiscal, como comenta o mesmo José Casalta Nabais:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade

<sup>86</sup> PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 50-1.

<sup>87</sup> ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 78.

<sup>88</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 74.

<sup>89</sup> Idem.

<sup>90</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 674.

<sup>91</sup> Idem, p. 675.

organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que não se possa falar num (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos.<sup>92</sup>

Na mesma orientação, Fernanda Luiza Fontoura de Medeiros define que os deveres fundamentais, frente ao ordenamento jurídico hodiernamente consolidado, devem ser entendidos “não como limites dos direitos individuais, mas como obrigações positivas perante a comunidade, bem como a parcela inerente às ações sociais e individuais nessa mesma sociedade”.<sup>93</sup>

Nessa perspectiva, analisando a questão a partir das diretrizes constitucionais do direito tributário nacional, e à luz das limitações ao poder de tributar insertas na lei maior, Heleno Tórres observa que o ônus fundamental de pagar tributos é uma decorrência das próprias previsões constitucionais, que deverão fornecer o substrato econômico para a exação tributária:

Como é sabido, no Brasil, o dever de pagar tributos deriva da repartição constitucional de competências, porquanto, se às pessoas políticas cabe o dever legislativo de cobrá-los, com o objetivo de cumprir suas funções constitucionais, ao cidadão vige o dever de contribuir ao sustento de tais gastos, em favor da coletividade.<sup>94</sup>

Como substrato, tem-se que o regime constitucional nacional reconhece como dever fundamental dos súditos do Estado brasileiro, o pagamento de tributos, dentro dos parâmetros protetivos estabelecidos na própria Constituição, o que denota uma preocupação no sentido de que pagar tributos, em que pese seja um dever fundamental, tenha seu cumprimento caracterizado pela menor ofensividade possível ao patrimônio do contribuinte, eis que, de acordo com a lição de Marcelo Martins Altoé, “o âmbito de proteção do dever fundamental de pagar tributo deve ser a busca de um ideal de justiça tributária [...] onde todos os cidadãos de uma sociedade devem contribuir, mas cada um de acordo com suas possibilidades”.<sup>95</sup>

---

<sup>92</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 679.

<sup>93</sup> MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 95.

<sup>94</sup> TÓRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 16.

<sup>95</sup> ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 87.

Seguindo a mesma lógica, Ernani Contipelli refere que aos indivíduos, integrantes de determinada comunidade, a Constituição atribui o dever fundamental de pagar tributos, como meio de participação na busca dos meios de consecução do bem comum, e explica:

Este dever de colaboração correspondente ao dever fundamental de pagar tributos possibilita a existência do modelo do Estado Democrático de Direito, ao propiciar sua manutenção financeira e funcionamento, sendo considerada principal fonte de receitas para a movimentação de sua estrutura administrativa e realização concreta de seus objetivos, o que leva à conclusão de que sem a atividade de tributação não há condições materiais para a realização do programa constitucionalmente proposto pela solidariedade social.<sup>96</sup>

Há, portanto, uma vinculação evidente entre a funcionalidade do Estado Democrático de Direito, e a existência de um regime de tributação constitucionalmente estabelecido, de modo a impor, aos seus súditos, o dever fundamental de pagar tributos e, com isso, fazer com que cada um colabore com o objetivo do Estado, sacrificando-se individualmente, em favor do conforto de todos.

Destarte, através da premissa que pagar tributos é um dever fundamental, derivado da própria formação elementar do sistema tributário imposto pela Constituição Federal vigente, passa-se ao exame do princípio da solidariedade social enquanto fundamento do dever fundamental de pagar tributo de índole ambiental.

### **2.2.3 A solidariedade social como fundamento do dever fundamental de pagar tributo ambiental**

Como corolário da conclusão de que pagar tributos é um dever fundamental de todo indivíduo inserido numa sociedade regulada por um Estado de Direito, apresenta-se a proposta de investigar o princípio da solidariedade social como fundamento para a imposição de uma tributação de índole ambiental.

A partir da ideia essencial de que o Estado, em função de sua configuração econômica atual, não tem a capacidade de por si só, gerar receitas em volume suficiente para arcar com seus custos, a fonte quase exclusiva de tais receitas acaba sendo, inevitavelmente, a arrecadação tributária que, como observa Antônio Lazarin, deriva da “manifestação direta do Poder Público voltada para a satisfação das necessidades coletivas.”<sup>97</sup> E, sem tais receitas, o Estado não conseguirá um estágio de desenvolvimento econômico e social satisfatório, quicá

---

<sup>96</sup> CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 194-5.

<sup>97</sup> LAZARIN, Antônio. **Introdução ao direito tributário**. São Paulo: Atlas, 1984, p. 58.

mínimo, eis que as tarefas constitucionalmente atribuídas ao Estado, sem o correspondente substrato financeiro, capaz de financiar as políticas públicas e os investimentos destinados à consecução do bem comum, não se materializarão.

A vinculação da solidariedade social com a arrecadação estatal junto aos subordinados, através da imposição tributária, é destacada por J. L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama enquadrando a solidariedade nesta realidade, tendo em vista que “a solidariedade entre os cidadãos – incentivada, realizada e protegida através do Estado – não é, pois, possível quando não coberta por receitas periódicas cobradas aos cidadãos”,<sup>98</sup> de modo que a satisfação das necessidades coletivas, os recursos necessários a este fim, e a solidariedade social são primados que se relacionam, com intimidade, pois quem arcará com o peso da carga da arrecadação estatal são os indivíduos, ou seja, “a comunidade que se pressupõe por detrás de qualquer Estado e não uma entidade mágica (o tal Estado) que disporia de recursos infinitos cuja origem mal se conhecia”.<sup>99</sup>

Para melhor compreender esta referência, é de singular relevância investigar a afirmação e o sentido da ideia de solidariedade social. A partir de uma premissa filosófica, Richard Rorty observa que a solidariedade nada mais é do que o reconhecimento da própria humanidade comum à natureza de todos os indivíduos, afirmando que “a forma filosófica tradicional de explicitar o que queremos dizer com solidariedade humana é afirmar que há algo em cada um de nós – nossa humanidade essencial – que repercute a presença dessa mesma coisa em outros seres humanos”.<sup>100</sup>

Sendo a solidariedade uma manifestação da humanidade, e considerando que ninguém vive sozinho, tem-se que ela se reflete sobre a comunidade, alargando sua noção elementar para acolher, em seu seio, a projeção do sentido de solidariedade para a vida em sociedade. Reconhecendo esta circunstância, José Casalta Nabais afirma:

Daí também que a solidariedade, enquanto fenômeno estável ou duradouro e mais geral, se refira à relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social, entre os muitos grupos ou formações sociais em que o homem manifesta e realiza atualmente sua *affectio societatis*, dentro dos quais sobressai naturalmente a comunidade paradigma dos tempos modernos – o Estado. Do que resulta que a solidariedade pode ser entendida quer em

---

<sup>98</sup> SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra (Coord.) **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 92.

<sup>99</sup> Idem.

<sup>100</sup> RORTY, Richard. **Contingência, ironia e solidariedade**. Vera Ribeiro (trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 311.

sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade.<sup>101</sup>

A solidariedade social, portanto, se afigura como uma relação – ou, ao menos, uma consciência – que vincula, fraternalmente, os indivíduos integrantes de uma determinada comunidade, fundada na reciprocidade nos momentos de agruras e dificuldades, visando o desenvolvimento do bem comum, dentro de limites de juridicidade que emanam da ordem constitucional sob a qual se forma e existe aquela sociedade.<sup>102</sup>

Esta afirmação ganha corpo a partir da lição de Wambert Gomes Di Lorenzo, que assenta que a solidariedade social significa, em essência, a participação de todos em prol do bem comum:

Imediatamente, solidariedade significa uma atitude de interesse no sofrimento alheio. Também um tipo de relação em que a pessoa só se realiza a medida que se empenha na realização do outro. É um tipo de postura social que parte da consciência que do empenho de cada um depende o bem-estar de todos. Relação que é conteúdo da chamada responsabilidade social na qual todos são responsáveis por todos e por cada um. Não é, portanto, um tipo de altruísmo puro, mas condição da própria existência humana.<sup>103</sup>

Assim, a solidariedade, inicialmente, se afigura como valor ético, um elemento ínsito da própria natureza humana, e que atua em conjunto com a noção de sociedade. Porém, em decorrência disto, nada mais adequado do que reconhecê-la como valor jurídico, eis que funciona como instrumento de estabilização das relações jurídicas do Estado com os indivíduos, e entre estes.

Há, na solidariedade, desta forma, um caráter legitimador indireto, pois legitima direitos e deveres a partir dos últimos, ao menos naqueles que necessariamente se refletem em

<sup>101</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. **Solidariedade social e tributação**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 112.

<sup>102</sup> Em que pese solidariedade e fraternidade tenham raízes comuns, a primeira tem mais proximidade com a noção de juridicidade, ao passo que a segunda adere a uma caracterização mais sentimental, informadora da juridicidade, pois, de acordo com Marciano Seabra de Godoi, “solidariedade é afim com a ideia de fraternidade, mas quiçá a noção de fraternidade envolva uma dose maior de afeto, de pessoalidade ou de comunhão”. GODÓI, Marciano Seabra de. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. **Solidariedade social e tributação**. . In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 142.

<sup>103</sup> LORENZO, Wambert Gomes Di. **Teoria do estado de solidariedade: da dignidade da pessoa humana aos seus princípios corolários**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 133.

direitos, eis que, como refere Joana Tavares da Silva Rapozo, “informa os direitos fundamentais em seu aspecto de direitos da solidariedade, fazendo-o através dos deveres”.<sup>104</sup>

Por oportuno, frise-se que não há, na solidariedade, uma necessária corresponsabilidade entre direitos e deveres, pois isto significaria que uma simetria entre direitos fundamentais e deveres fundamentais, o que não se coaduna com o regime constitucional vigente, no qual, conforme complementa Joana Tavares da Silva Rapozo, “os deveres fundamentais são categorias jurídicas autônomas em relação aos direitos fundamentais, não dependendo destes últimos para existirem”.<sup>105</sup> O que pode haver, na verdade, é uma conexão de determinados deveres com direitos, para fins de materialização da solidariedade social.<sup>106</sup>

Quando se verifica, de fato, esta conexão entre deveres e direitos de caráter solidário, Ricardo Lobo Torres explica que a solidariedade informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade:

A solidariedade influencia a liberdade na medida em que estabelece o vínculo de fraternidade entre os que participam do grupo beneficiário de prestações positivas, máxime as relacionadas com os mínimos sociais e com os direitos difusos. A solidariedade aproxima-se da justiça por criar vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais. A justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade.<sup>107</sup>

Destarte, em razão de tal amplitude de correlações, a solidariedade, mesmo que, de forma explícita, não apresente conteúdos materiais específicos, poderá, por outro lado, ser absorvida como valor ético e jurídico, totalmente abstrato, ou como princípio positivado ou não na Constituição.

<sup>104</sup> RAPOZO, Joana Tavares da Silva. **Limites do princípio da solidariedade na instituição de contribuições sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 27-8.

<sup>105</sup> Idem, p. 29.

<sup>106</sup> Este entendimento deriva das lições de José Joaquim Gomes Canotilho, que afirma que “a ideia de deveres fundamentais é susceptível de ser entendida como o ‘outro lado’ dos direitos fundamentais. Como ao titular de um direito fundamental corresponde, em princípio, um dever por parte de um outro titular, poder-se-ia dizer que o particular está vinculado aos direitos fundamentais como destinatário de um dever fundamental. Nesse sentido, um direito fundamental, enquanto protegido, pressuporia um dever correspondente. Esta perspectiva deve afastar-se. Os deveres fundamentais recortam-se na ordem jurídico-constitucional portuguesa como uma categoria autónoma. Como iremos ver, os direitos, liberdades e garantias vinculam também entidades privadas [...], mas isso apenas se pretende afirmar a existência de uma eficácia (directa ou mediata) destes direitos na ordem jurídica privada; não se estabelece a corresponsabilidade estrita entre direitos fundamentais e deveres fundamentais. Vale aqui o princípio da assinalagmaticidade ou da assimetria entre direitos e deveres fundamentais, entendendo mesmo ser a assimetria entre direitos e deveres uma condição necessária de um ‘estado de liberdade’. O carácter não relacional entre direitos e deveres resulta ainda da compreensão não funcionalística dos direitos fundamentais na ordem constitucional [...]. As considerações anteriores não afastam a possibilidade de existência de deveres conexos com direitos fundamentais e deveres fundamentais não autónomos ou deveres fundamentais correlativos a direitos”. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 528-9.

<sup>107</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199.

Em nosso direito constitucional, a solidariedade adquire contorno de princípio positivado, verdadeira diretriz para a atuação e construção do Estado brasileiro, calcada na ordem de que “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil [...] construir uma sociedade livre, justa e solidária”.<sup>108</sup>

A projeção constitucional da solidariedade social faz com que esta, em nosso meio presente-se, portanto, como um princípio jurídico que deve ser observado desde o amálgama do sistema legal, eis que deste é sustentáculo elementar, de acordo com a observação de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que tem por nome sistema jurídico positivo.<sup>109</sup>

Do painel até aqui retratado, restou assentado que a solidariedade social, caracterizada pela eventual conexão (e não pela correspectividade) entre direitos fundamentais e deveres fundamentais, que representem o sacrifício de alguns em prol do bem de todos, adquire, na ordem constitucional vigente, o caráter de princípio jurídico norteador do Estado brasileiro.

Cumpre, agora, verificar se, a partir da noção da solidariedade social enquanto princípio, o dever fundamental de pagar tributos<sup>110</sup> poderá ser conectado ao direito fundamental ao meio ambiente equilibrado,<sup>111</sup> a fim de justificar a imposição de um sistema de tributação ambiental que encontre alicerce, justamente, na solidariedade social.

A partir do momento em que a Constituição estabelece determinados objetivos, há a geração de uma diretriz positiva que vai nortear a produção legislativa infraconstitucional e, como decorrência lógica, sua interpretação conforme a Constituição, que é conceituada por Fernando Osório de Almeida Junior como “aquela que, entre outras interpretações, se impõe sobre as demais, em razão de revelar na lei a sua validade em face da Constituição”.<sup>112</sup>

---

<sup>108</sup> V. art. 1º, III, CF/1988.

<sup>109</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 545-6.

<sup>110</sup> V. item 2.2.2.

<sup>111</sup> V. item 2.1.1.

<sup>112</sup> ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório de. **Interpretação conforme a constituição e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 16.

Se assim não o fosse, a diretriz constitucional estaria fadada à ineficácia jurídica, pois, alerta Marco Aurélio Grecco, “a existência de um programa constitucionalmente consagrado, expresso em objetivos definidos, implica na legislação infraconstitucional não poder caminhar em direção oposta”,<sup>113</sup> de modo que não observar as diretrizes constitucionais, representaria, em primeiro plano, retrocesso social e, em seguida, a ineficácia jurídica da ordem constitucional.

Joaquim José Gomes Canotilho reforça o entendimento de que o retrocesso social derivado do desrespeito às diretrizes constitucionais deve ser rechaçado, mas não apenas a partir do ponto de vista da limitação política ao legislador, pois “interessa também que, sob o ponto de vista jurídico-constitucional, esse retrocesso surja como arbitrariamente violador das imposições ou programa constitucional”.<sup>114</sup>

Unindo esta premissa, com a diretriz constitucional antes referida de que é objetivo fundamental da república brasileira o desenvolvimento de uma sociedade solidária, percebe-se que a construção da legislação infraconstitucional há de observar, como refere Marco Aurélio Greco, formas de estimular a solidariedade social:

Assim, a legislação infraconstitucional ou veicula preceito que prestigia este valor – dispendo em seu campo específico de modo a apoiar ou estimular as formas de cooperação social – ou é neutra em relação a ele. Nunca, porém, poderá conter preceito que conflite com o objetivo da construção de uma sociedade solidária, o que se dá, por exemplo, quando a lei contém previsão que impõe a uma hipótese de cooperação social um regime, ônus, dever ou condicionante maior do que aquele ao qual estão submetidas outras formas de ação que, embora legítimas, não são expressão da solidariedade social.<sup>115</sup>

Em tal contexto, se a ordem constitucional determina a construção de um Estado fundado no princípio da solidariedade social, e sendo a tributação um dos principais elementos de efetivação e manutenção do próprio Estado, parece impossível dissociar a tributação do ideal de solidariedade social, até mesmo como forma de concretização da vedação ao retrocesso social.<sup>116</sup>

---

<sup>113</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 175.

<sup>114</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 414.

<sup>115</sup> Idem, p. 176.

<sup>116</sup> Mario de Conto oferece um comentário interessante acerca da proibição do retrocesso social enquanto princípio: “Nesse contexto, surge a ideia da dupla face do princípio da proporcionalidade e da proibição da proteção deficiente. Dito de outro modo, tal proibição surge da constatação de que o Estado deve intervir, ativamente, em prol da consecução dos Direitos Fundamentais Sociais (garantismo positivo). Em decorrência da proibição da proteção deficiente, surge a ideia de que o Estado deve se abster de atentar contra os Direitos Fundamentais implementados, seja através de atos administrativos ou de legislação que venha a atingir o núcleo

Tanto é assim que, de acordo com o quanto observa Ernani Contipelli, a ideia de solidariedade social se confunde com a própria atividade tributária, eis que esta corresponde a um dever de colaboração exigido daqueles que integram a comunidade, de modo a possibilitar a manutenção e o funcionamento do Estado Democrático de Direito:

Apontando para este sentido, o dever de colaboração de pagar tributo guia-se pela colaboração recíproca, pela conscientização de cada membro da comunidade de sua condição como ser humano em relação aos outros, compreendendo sua dignidade na de seu semelhante, ao descobrir a importância de seu papel nos destinos da existência comum e se responsabilizar pelo cumprimento de seus encargos sociais, para garantir patamar igual de vida digna para todos, com o esforço contínuo para a consecução do projeto de bem estar social, assegurando um padrão mínimo de bens morais e materiais essenciais ao pleno desenvolvimento da liberdade de escolha e das potencialidades do indivíduo. Portanto, o dever de colaboração de pagar tributos em seu processo de concreção jurídica, em que a entidade estatal figura na condição de titular do direito de exigir seu cumprimento, para arrecadar a riqueza com o fim de redistribuí-la à consecução do programa de ação constitucional direcionado ao projeto do bem comum, respeita incondicionalmente ao ideal da solidariedade e aos demais valores essenciais da pessoa humana que lhe são implícita e reciprocamente correlatos.<sup>117</sup>

Destarte, a definição da solidariedade social como diretriz constitucional, e da noção de que, para que esta não se quede juridicamente ineficaz, é vedado o retrocesso, de modo que sua implementação deve ocorrer com base no contexto constitucional vigente, irradia efeitos sobre a matriz tributária, já que o Estado não poderá, simplesmente, justificar a tributação com base no princípio da solidariedade social, pois, como pondera Humberto Ávila, o poder constitucional de tributar foi delimitado “de um lado, por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência e, de outro, por meio da técnica de divisão de competências em ordinárias e residuais”.<sup>118</sup>

---

fundamental de tais direitos. Dessa forma, considerado em seu viés negativo, o Princípio da Proibição Deficiente importa na vedação ao Estado de atentar contra os direitos fundamentais sociais implementados. É essa a ideia que leva à constatação da existência de um Princípio da Proibição do Retrocesso Social. Dessa forma, o Princípio da Proibição do Retrocesso Social, ponderado com os princípios de Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança, procura ser um mecanismo de proteção aos direitos fundamentais em face de medidas de cunho retrocessivo. Rompe-se, nesse sentido, com uma visão objetificada do instituto do direito adquirido que acaba por manifestar-se como um entrave metafísico à proteção dos direitos fundamentais. [...] A vinculação exercida pelo Princípio de Proibição do Retrocesso Social é inerente a toda atividade estatal. O poder legislativo, em decorrência da ideia de uma Constituição dirigente, tem consideravelmente diminuída sua liberdade de conformação, que fica adstrito ao texto constitucional”. CONTO, Mario de. **O princípio da proibição de retrocesso social: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 146-7.

<sup>117</sup> CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 205.

<sup>118</sup> ÁVILA, Humberto. **Limites à tributação com base na solidariedade social. Solidariedade social e tributação**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 69.

A dinâmica do dever de colaboração que é consubstanciado na obrigação de pagar tributos, portanto, demanda, conforme lição de José Eduardo Soares de Melo, “a análise e a compreensão das regras hauridas na Constituição, como lei fundamental e suprema do Estado, conferindo poderes, outorgando competências e estabelecendo garantias e direitos fundamentais”,<sup>119</sup> pois há que se considerar a existência, por um lado, do poder de imposição tributária – e exigir, portanto, a colaboração –, por parte do Estado, e, por outro, a redistribuição adequada das riquezas arrecadadas de modo a observar o primado da solidariedade.

Tal colaboração deverá observar dois elementos essenciais: a) a capacidade contributiva do destinatário da norma impositiva da tributação solidária; e b) a afetação dos valores arrecadados ao elemento motivador de sua instituição. Tudo isso, conforme observa Ernani Contipelli, para que a tributação com espeque na solidariedade ocorra dentro dos limites do regime constitucional tributário vigente:

Os objetivos propugnados pela solidariedade social e as orientações dadas por este valor e suas concreções perante o plano da experiência jurídica encontram representação entre os princípios gerais de direito tributário, os quais correspondem aos princípios da capacidade contributiva e da afetação (ou vinculação de recursos arrecadados), que possibilitam a apreensão indicativa de seu conteúdo material e o reconhecimento do desempenho normativo-material de suas formulações perante o exercício das competências tributárias, bem como na construção de sentido deontico dos arquétipos constitucionais (modelos jurídicos tributários).<sup>120</sup>

No pertinente à capacidade contributiva, sua observância é elemento basilar de qualquer regime de tributação, e que, na observação de Luis Eduardo Schoueri, deverá “espraiar-se por todas as categorias tributárias: não tendo o contribuinte o mínimo para a sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas, ainda que ele as tenha causado”.<sup>121</sup> Certo é, portanto, que mesmo a partir de uma premissa de solidariedade, a tributação deverá estar comprometida com a manutenção do mínimo vital e, via de consequência, da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios.

Até mesmo porque, se assim não o fosse, haveria um paradoxo na atuação do Estado: por um lado, justificaria a tributação na solidariedade, a fim de prover ao indivíduo com os meios necessários ao bem comum (e, como efeito, ao bem individual), mas, por outro, daquele retiraria o mínimo de que necessita para a existência digna, através da imposição de um

<sup>119</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 10.

<sup>120</sup> CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 263.

<sup>121</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 313.

tributo de tal forma severo, capaz de degradar a ideia de dignidade humana. O Estado estaria, nesse caso, retirando através da tributação aquilo que deve prover enquanto responsável pelo bem-estar social, pois, como ilustram Klaus Tipke e Douglas Yamashita, “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”.<sup>122</sup>

Por outro lado, mas no mesmo sentido, a afetação das receitas arrecadadas a partir da tributação possibilita aferir se, de fato, a utilização dos recursos arrecadados com a tributação será vinculada à consecução dos primados da solidariedade social impostos pela ordem constitucional, pois, ensina Ernani Contipelli, “a instituição e cobrança do dever de colaboração de pagar tributo encontra-se sempre vinculada [...] às finalidades axiológicas ditadas pela solidariedade social”,<sup>123</sup> pelo que se percebe que a solidariedade que se almeja projetar sobre o plano social obriga o Estado “a exigir o cumprimento deste contributo em correspondência com o seu respectivo dever de redistribuição adequada das riquezas arrecadadas nos moldes propostos no âmbito normativo constitucional”.<sup>124</sup>

Com efeito, a partir de todo o exposto, extrai-se a conclusão de que, fulcrada no dever de participação de todos os indivíduos na busca pelo bem comum, a solidariedade social poderá servir de fundamento para a imposição tributária, desde que vise atender às determinações constitucionais de concretização da ideia de Estado solidário, que respeite à capacidade contributiva dos indivíduos atingidos pela exação, e que observe a afetação dos valores arrecadados à consecução dos objetivos solidários.

A vinculação da tributação ambiental a fundamentos de solidariedade social, inclusive, podem servir como um meio de redução da natural repulsa dos indivíduos face à qualquer tipo de imposição tributária, conforme observa Ricardo Bersosa Saliba:

Note-se que, somente dessa importante integração entre fisco e contribuintes, que a figura tributária, qualquer que seja a sua espécie, tornar-se-á não um mero objeto de repúdio, mas sim um importantíssimo recurso no desenvolvimento social, tanto pelo prisma individual, quanto também pelo coletivo. O comportamento da sociedade, inclusive para ter à sua disposição um meio ambiente ecologicamente equilibrado, deve ser, afora casos típicos de incentivos fiscais norteadores de condutas, no sentido de contribuir para que o Estado possa financiar seus gastos públicos nesse setor; o papel político do Estado financeiro acaba, se bem direcionado, proporcionando a integração dos cidadãos à sociedade.<sup>125</sup>

<sup>122</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

<sup>123</sup> CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 265.

<sup>124</sup> Idem.

<sup>125</sup> SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 266-7.

Neste contexto, revelada está a ideia da solidariedade social como fundamento para a utilização da tributação com índole ambiental, eis que, no escólio de Joana Tavares da Silva Rapozo, “a solidariedade requer uma responsabilidade coletiva, assumindo-se como os interesses do grupo, o que acarreta, também, o dever de contribuir para as despesas públicas”.<sup>126</sup> Dentre tais despesas, por certo, estão àquelas destinadas ao custeio das políticas públicas de proteção ao meio ambiente.

Entretanto, José Casalta Nabais, em que pese não reduza a importância do Estado enquanto agente fiscal, na concretização da solidariedade, ressalta que tal concretização encontra albergue, igualmente, a partir de uma utilização extrafiscal do sistema tributário, eis que a ideia da participação solidária ganha força a partir de uma tributação de perspectiva extrafiscal:

Mas foi no quadro do Estado fiscal social que a idéia de solidariedade social encontrou sua verdadeira concretização. Pois, num tal tipo de Estado fiscal, a solidariedade social não é apenas uma espécie de efeito externo, decorrente automaticamente do caráter fiscal do Estado, antes se assume como um objetivo a prosseguir também pela via do direito dos impostos. Daí que essa idéia tenha sido servida pelo direito fiscal através de duas vias, a saber: uma, que se traduz na atuação do direito fiscal enquanto direito fiscal, enquanto direito da fiscalidade; outra, que se traduz na atuação do direito fiscal enquanto direito econômico fiscal, enquanto direito da extrafiscalidade.<sup>127</sup>

O que se percebe, portanto, a partir do estudo aqui apresentado, é que a solidariedade social, inegavelmente, pode servir como fundamento para a imposição de tributação pelo Estado. Sendo assim, por óbvio que a solidariedade, calcada no dever de colaboração dos indivíduos, também poderá ser utilizada como fundamento para a utilização de tributos como meio de indução comportamental para fins de imposição das políticas públicas destinadas à preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, eis que, como visto acima, além de ser um direito fundamental, tem sua manutenção configurada não só como um dever do Estado, mas de todos os indivíduos.

Determinado que o dever fundamental de pagar tributos com índole ambiental poderá estar calcada no objetivo da solidariedade social e, portanto, se coaduna com o ideal constitucional de construção de uma sociedade solidária e, ao mesmo tempo, com a necessidade de preservação do meio ambiente, parte-se, no capítulo seguinte, à análise da extrafiscalidade enquanto elemento-chave da tributação com índole ambiental.

<sup>126</sup> RAPOZO, Joana Tavares da Silva. **Limites do princípio da solidariedade na instituição de contribuições sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 37.

<sup>127</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. **Solidariedade social e tributação**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 128.

### **3 A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA E O MEIO AMBIENTE: ADEQUAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL ENQUANTO ELEMENTO DE PROMOÇÃO DAS POLÍTICAS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL**

Usualmente, quando é proposto o estudo dos tributos, parte-se de um ponto de vista baseado na lógica de sua estrutura, premissa que enseja o afastamento analítico daquilo que o tributo representa, a partir de uma perspectiva funcional. N'outras palavras, se examina os tributos por uma perspectiva lógico-estrutural, negligenciando-se sua funcionalidade.

Assim, depois de apresentados, no capítulo anterior, os fundamentos da tributação ambiental, o que se propõe neste capítulo é a apresentação, em primeiro plano, de um exame genérico da funcionalidade dos tributos, a fim de estabelecer a ideia de fiscalidade, que se afigura como a função precípua dos tributos, para, após, tratar do fenômeno excepcional da extrafiscalidade, contextualizando-a no objeto desta pesquisa.

#### **3.1 A fiscalidade como característica natural da tributação**

Evoluindo de uma noção tradicional de que as aspirações fundamentais do indivíduo humano são meramente subjetivas, estando diretamente vinculadas à conquista da felicidade material e, em alguns casos, do conforto espiritual, a sociedade tem experimentado, ao longo do tempo, uma transformação daquilo que se caracterizava como mera aspiração subjetiva em algo palpável, conforme refere Alfredo Augusto Becker, com “o valor objetivo de uma regra de conduta social obrigatória (em síntese: *direito positivo*)”.<sup>128</sup>

A inibição que induziu a inicial permanência de tais aspirações no plano utópico decorria, basicamente, de três fatores essenciais, identificados pelo mesmo Alfredo Augusto Becker a partir dos estudos que fez das teorias de Georges Bourdeau:

O primeiro fator foi a psicose da resignação – Aquela ordem ideal seria um bem terreno cuja obtenção exigiria enorme esforço; o homem conformava-se em não obtê-lo, pois julgava que deveria empregar todo aquele esforço, exclusivamente, na obtenção de bens *extraterrenos*.

O segundo fator foi o prolongado isolamento do indivíduo humano dentro do meio social: até a formação das massas operárias provocada pelo desenvolvimento da industrialização, o isolamento do indivíduo paralisava o nascimento duma consciência coletiva que projetasse as ideias dos direitos aceitáveis por todos.

O terceiro fator foi a errada mentalidade política dos súditos: os homens governados não podiam conceber que os governantes tinham por única obrigação satisfazer as exigências dos súditos.<sup>129</sup>

<sup>128</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 579.

<sup>129</sup> Idem, p. 580.

Como se percebe, a dita inibição estava baseada num temor de que seria impossível converter as aspirações em princípio de ação, e com isso afastar o senso comum de que a mera sujeição era o destino, e que os sonhos de felicidade poderiam tornar-se, de fato, realidade.

O ponto de partida da mudança de comportamento está vinculado à quebra destes dogmas, o que, por óbvio, gerou fricção social, e encaminhou a evolução de uma realidade etérea para algo objetivo, com o Estado agindo através do direito positivo, como catalisador da ordem, provedor das necessidades individuais e coletivas, e que deve agir dentro de limites jurídicos bem delineados.

Tal observação deriva da própria noção do Estado enquanto forma de organização política e jurídica do poder que, de acordo com Joaquim José Gomes Canotilho, é “dotada de qualidades que a distinguem de outros poderes e organizações do poder”.<sup>130</sup> Dentre as referidas qualidades, é de significativo relevo aquela que deriva da chamada *Teoria do Fisco*,<sup>131</sup> que institui uma ideia muito clara de limitação jurídica do poder do Estado de interferir no patrimônio dos administrados e, ao mesmo tempo, reconhece o direito a tal interferência, desde que feita nos limites estabelecidos pela ordem jurídica.

A partir daí, tem-se que o Estado, para atender as tarefas que lhe são próprias, busca mecanismos para materializar tais ações. Assim, o Estado lança mão dos tributos, buscando nos cidadãos os meios e recursos necessários ao desenvolvimento das atribuições que a lei lhe impõe, respeitando, entre outros, os elementos norteadores da busca pelo bem comum e que são próprios do Estado de Direito, tais como a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, entre outros.<sup>132</sup>

<sup>130</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 89.

<sup>131</sup> A Teoria do Fisco, segundo José Joaquim Gomes Canotilho, parte da premissa de que “[...] se o Estado de Polícia – a polícia abrangia toda a administração interna do Estado – justificou a construção de um *jus eminens* legitimador da restrição dos direitos adquiridos dos particulares (*jura quaestita*) através de medidas do soberano, acabou também por acolher alguns limites à possibilidade de disposição dos bens dos súditos por parte do soberano. Tem, neste contexto, particular importância a *teoria do domínio* (ou *teoria do fisco*), pois os súditos passaram a gozar do direito de obter pagamento de uma indemnização a cargo do *fisco* ou *domínio* concebido doravante como uma pessoa jurídica autónoma de direito privado. ‘Suporta mas exige dinheiro’ (*dulde et liquidere*), ‘aceita a privação dos direitos mas exige a indemnização pelos atos de gestão [...], são ideias agitadas contra um ‘Estado administrativo’ sem limites jurídicos e que darão origem a um instituto indiscutível do Estado de direito: o instituto da responsabilidade do Estado por danos causados aos particulares.” Idem, p. 91-2.

<sup>132</sup> Trazendo esta assertiva para a realidade constitucional brasileira, Éderson Garin Porto refere que “a Constituição Federal, ao reconhecer a República Federativa do Brasil como Estado de Direito, consagrou como fundamentos deste Estado, que tem o Direito como norte, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, assim como o pluralismo político. Esses elementos, segundo a jurisdição do Supremo Tribunal Federal, desempenham papel importante na resolução de litígios envolvendo matéria tributária. Ao contrário do que se poderia concluir numa análise mais apressada, tais expressões inseridas no texto da Constituição não são meras utopias políticas ou dispositivos sem força

Há, portanto, uma motivação a escorar o movimento tributário realizado pelo Estado, como ressalta José Casalta Nabais, ao observar que:

[...] a tributação não constitui, em si mesma, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e de estado social, ou seja, em tarefas do estado de direito social. Um meio que, por um lado, pressupõe um certo tipo de estado do ponto de vista de seu suporte financeiro – um estado fiscal – e, de outro, se traduz, atento o seu actual character social, na exigência de uma parte considerável do rendimento ou património, enquanto tais ou enquanto gastos ou consumidos na aquisição de bens e serviços, dos seus cidadãos. É que, não podendo o estado dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos), facilmente se compreende que, quanto menos ele confiar na autorresponsabilidade do cidadãos relativa à satisfação das suas necessidades (autossatisfação), mais se descarta o princípio da subsidiariedade, extremando-se num estado social paternalista preocupado, se não mesmo obcecado, no limite, com a realização da felicidade até ao pormenor (que incluirá os tempos livres) dos indivíduos e, consequentemente, mais se onera a sua capacidade de prestação fiscal.<sup>133</sup>

A tributação, pois, mais do que um objetivo do Estado, é uma necessidade, pois sem os recursos financeiros através dela obtidos, não conseguirá responder aos anseios da sociedade que forma o Estado, nem tampouco cumprirá com seu papel de provedor dos meios necessários à obtenção do bem comum, através da consecução das obrigações estatais.

Nessa ordem de ideias, na interpretação de Luciano Amaro, se a instituição dos tributos “visa prover de recursos a atividade arrecadadora [...] diz-se que os tributos têm finalidade fiscal”,<sup>134</sup> eis que destinados, precipuamente, a obtenção de recursos financeiros, sem outras pretensões didáticas ou comportamentais destinadas aos indivíduos. Na mesma linha vai o entendimento de Estevão Horvath, que refere que “fala-se em tributo fiscal quando ele é cobrado com a finalidade precípua de abastecer os cofres públicos de dinheiro para que o Estado possa realizar os seus fins adrede estabelecidos”.<sup>135</sup>

---

normativa. O exame de alguns julgados do Supremo Tribunal Federal permite demonstrar o papel que cada fundamento do Estado de Direito exerce na construção da eficácia normativa do princípio e, muito especialmente, na eficácia no âmbito do Direito Tributário”. PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 53.

<sup>133</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 185-6.

<sup>134</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 110.

<sup>135</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 88.

A natureza puramente arrecadatória infecta o próprio vocábulo *fiscal*, que, do ponto de vista etimológico, deveria ser sinônimo de financeiro, ou seja, aquilo que tem relação com o Erário, como ensina Aliomar Baleeiro:

“Fiscal” e “Fisco” provêm do latim *fiscus, fisci*, canastra ou recipiente no qual os romanos recolhiam as rendas e tributos. Por metonímia, veio a significar o próprio conteúdo, os dinheiros públicos, e passou à sinônimo de “Erário”.<sup>136</sup>

Revela-se, dessa forma, a fiscalidade: *o Estado institui o tributo a fim de abastecer suas burras com os recursos financeiros necessários ao atendimento dos custos decorrentes das atribuições que ao Estado são afeitas*. Interessa, na fiscalidade, unicamente, a arrecadação, não tendo a tributação, no âmbito fiscal, qualquer pretensão de induzir comportamento outro do administrado, que não seja a entrega, ao Estado, de dinheiro.

O Estado introduz uma política fiscal<sup>137</sup> que seja adequada ao seu viés político, econômico e social e, com isso, atua como uma verdadeira esponja, absorvendo dos cidadãos, através da imposição compulsória da tributação, o dinheiro de que precisa para cumprir com seu papel constitucional.

Tanto é assim que o próprio conceito de tributo, já examinado no capítulo anterior, carrega o enunciado de que o tributo se trata de uma prestação *pecuniária*, dotada de compulsoriedade, de modo a forçar a arrecadação, obrigando o indivíduo a entregar dinheiro ao Estado, conforme analisa Paulo de Barros Carvalho:

Na sua linguagem técnica, misto de linguagem comum e de linguagem científica, reporta-se o legislador a uma conduta que ele regula como o dever-ser do próprio direito, numa de suas três modalidades – obrigatório. Não é precisamente essa a forma adotada no dispositivo, mas é o conteúdo. Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal – o “permitido”). Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizando o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o ele mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.<sup>138</sup>

<sup>136</sup> BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 27.

<sup>137</sup> No pertinente ao conceito de política fiscal, Aliomar Baleeiro chama a atenção para a existência de duas acepções: “[...] a) o conjunto de medidas financeiras (despesas públicas, impostos, empréstimos etc.) empregadas pelos governos para comendo da conjuntura econômica, quer promovendo a volta à prosperidade nas crises de depressão, quer reprimindo um processo inflacionário e também para alterações racionais das estruturas; b) o estudo quer axiológico, quer técnico dessas medidas, à luz da teoria econômica e financeira”. *Idem*, p. 26.

<sup>138</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 25.

A fiscalidade, portanto, está arraigada no cerne da própria noção de tributo, de modo que é natural que a função precípua da tributação esteja vinculada a atender as necessidades arrecadatórias do Estado, que a impõe aos administrados, sob a forma de prestação compulsória, de forma enérgica, quiçá, severa, através da legislação de tributária e dos mecanismos destinados à arrecadação que esta cria, de modo a garantir o financiamento do custo estatal.

Ao propor uma classificação do tipo tributário *imposto*, e no pertinente, de forma específica, aos impostos que chama de *fiscais*, Bernardo Ribeiro de Moraes, de forma incisiva, afirma a fiscalidade como sendo a própria razão da existência do sistema tributário e dos tributos que o integram:

Impostos fiscais ou de finalidades fiscais, quando visam apenas à obtenção de receitas públicas para fazer face às despesas do Estado. Tais impostos possuem uma função meramente fiscal, exclusivamente financeira, qual seja, a de possibilitar receitas. A primeira razão de todo o sistema tributário é a finalidade fiscal dos tributos, ou melhor, é proporcionar ao Estado os recursos financeiros indispensáveis para o cumprimento de suas atividades. Trata-se de finalidade “predominante” do imposto, diz Salvador Oria. Tal finalidade corresponde à meta econômica dos sistemas tributários mais antigos, que limitavam a utilização dos impostos para um fim unicamente fiscal, determinado pelo total das necessidades da economia pública não coberta pelos demais recursos. [...]. Obter recursos para o atendimento dos fins do Estado é a finalidade normal, natural, fiscal, de todo o imposto.<sup>139</sup>

Tem-se, pois, a fiscalidade como elemento da própria natureza legal da tributação, eis que, de acordo com o que ressalta Geraldo Ataliba, as normas tributárias “atribuem dinheiro ao estado, e ordenam comportamentos dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar [...] dinheiro dos particulares para os cofres públicos”.<sup>140</sup>

Na perspectiva apresentada, cabe aos administrados arcar com os custos do Estado, com a fiscalidade se apresentando como um dos atributos jurídicos dirigidos ao atingimento do objetivo. Mas como visto no capítulo anterior, este ônus não se caracteriza como uma opressão fiscal, mas como um dever do indivíduo de sacrificar-se em prol do coletivo, através do pagamento de tributos.<sup>141</sup>

---

<sup>139</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, v. 1, p. 441-2.

<sup>140</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30.

<sup>141</sup> O sacrifício do interesse individual em benefício do coletivo, como justificativa da fiscalidade tributária, deriva do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, que, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, é uma “diretriz implícita, mas de forte e profundo poder de penetração em todas as regras de direito público, exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os do indivíduo, como instrumento valioso e para

Entretanto, é imperioso destacar que a opção pelo Estado fiscal e o decorrente dever fundamental de pagar tributos não pode significar, ao indivíduo, a vulneração de sua capacidade contributiva. Nesse sentido, José Casalta Nabais esclarece que as valências recém referidas devem servir como verdadeiras balizas, uma da outra:

Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida de sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjuntos dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.<sup>142</sup>

Assim, no contexto do Estado fiscal, tem-se que a fiscalidade, examinada do ponto de vista do Estado, é um mecanismo legal de atração, para o Erário, do patrimônio do indivíduo, dentro de sua respectiva capacidade contributiva, a fim de arcar com os custos estatais e, com isso, viabilizar a manutenção do próprio Estado de Direito. A partir da perspectiva do contribuinte, a fiscalidade é o meio de materializar a renúncia de parcela de sua satisfação individual, em prol do financiamento do Estado, para a obtenção do bem comum.

Dentro do que foi até aqui analisado, extrai-se a noção de que, do ponto de vista tributário, experimenta-se o chamado Estado fiscal, no qual a fiscalidade é o traço natural do mecanismo da tributação e, como tal, é utilizada pelo Estado como meio de arrecadação das receitas indispensáveis ao custeio de suas despesas.

Estabelecida a noção de fiscalidade enquanto característica básica da tributação, prossegue o estudo rumo à apreciação da excepcionalidade, que é a utilização da tributação com finalidades outras que não as meramente arrecadatórias.

---

coordenar as atividades sociais, num ambiente de ordem e respeito aos direitos de todos os súditos. É um dos postulados essenciais para a compreensão do regime jurídico-administrativo e está presente em capítulos importantíssimos do Direito Tributário". CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 173.

<sup>142</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 186.

### 3.2 Além da função fiscal: a extrafiscalidade tributária

Como demonstrado acima, a função fiscal da tributação está calcada no lançamento e cobrança dos tributos, de modo a prover os cofres públicos, com vistas à satisfação das necessidades financeiras do Estado. Todavia, uma visão estanque, que não reconheça a coexistência da fiscalidade com elementos de características que possam ir além da mera arrecadação de dinheiro para suprir as necessidades do Erário, falece diante de uma análise sistemática do fenômeno tributário, que encontra, inclusive, albergue na Constituição Federal de 1988.<sup>143</sup>

Dessa forma, mesmo que se reconheça na fiscalidade a função precípua da tributação, passa-se ao exame do fenômeno da extrafiscalidade, estabelecendo, em primeiro plano, o seu conceito, para após investigar sua aderência ao objeto da pesquisa aqui apresentada.

#### 3.2.1 Na busca pela noção de extrafiscalidade tributária

Estabelecida a noção elementar de fiscalidade, e posicionada esta como o atributo natural da tributação, é chegado o momento de ir além, a fim de examinar se, além da própria fiscalidade, há uma derivação excepcional que atribui, aos tributos, função outra que exorbite os estreitos limites da arrecadação.

E tal derivação não conduz o interprete para longe da própria noção de fiscalidade, eis que, como menciona Marciano Buffon, “se a fiscalidade se refere à forma pela qual o Estado arrecada tributos [...], a extrafiscalidade, por óbvio, corresponde a uma fórmula que ocupa um espaço alternativo a esta ideia”.<sup>144</sup>

Nessa mesma linha, sustentando a utilização da prática tributária para um objetivo mais amplo que a simples arrecadação de recursos para o sustento dos custos da máquina administrativa e operacional do próprio Estado e dos investimentos públicos, José Casalta Nabais refere:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais

---

<sup>143</sup> Nos termos do inciso I do artigo 151 da Constituição Federal de 1988, será “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

<sup>144</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 219.

através da utilização de instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social.<sup>145</sup>

Trata-se, aqui, de reconhecer que a tributação está umbilicalmente conectada aos fundamentos da própria concepção social e política do Estado, alternando sua finalidade de acordo com os objetivos que integram o direcionamento adotado por cada linhagem de exercício de poder, no sentido de organização, estruturação e controle do Estado, e pelo Estado.<sup>146</sup>

E, por força do reconhecimento de tal circunstância, o estudo da extrafiscalidade<sup>147</sup> enquanto doutrina aplicável à tributação experimentou grande desenvolvimento a partir de estudos formulados nos Estados Unidos, como relata Ricardo Lobo Torres:

A doutrina da extrafiscalidade foi desenvolvida sobretudo nos Estados Unidos. Surgiu como a finalidade econômica e reguladora que informa a exigência dos tributos. Os americanos distinguem entre o *taxing power* e o *police power*, podendo este último ser fonte de cobrança de taxa pelo exercício do poder de polícia ou constituir a finalidade reguladora do tributo. Apesar de certa tendência conservadora pretender separar rigidamente o *police power* do *taxing power*, prevaleceu no direito americano a tese de que a finalidade extrafiscal não desnatura o tributo. A interpretação mais

<sup>145</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 629.

<sup>146</sup> Nesse sentido, é de relevo invocar a clássica lição de Francesco Nitti, que afirmou que “não é menos verdade que sempre, e hoje em dia, o imposto assumiu duplo aspecto: produtivo, isto é, puramente financeiro, sem mirar outro alvo que o de proporcionar ao Estado ou aos poderes locais os meios necessários à existência deles; e proibitivo ou limitativo, é dizer, econômico”. NITTI, Francesco. **Princípio da ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Atena, 1937, v.1, p. 294.

<sup>147</sup> Em que pese não se constitua em objeto da presente pesquisa, é interessante diferenciar outro fenômeno, a parafiscalidade, da extrafiscalidade. A parafiscalidade, por vezes, se confunde com a própria fiscalidade, eis que está vinculada à arrecadação de valores. Todavia, a constatação da destinação dos valores arrecadados se encarrega de dirimir a confusão, eis que se diz parafiscal todo o tributo instituído para sustentar órgãos que, segregados do núcleo administrativo do Estado, são responsáveis pela realização de determinadas atividades públicas, porém, inessenciais. Quem melhor explica é Roque Joaquim Volkweiss, referindo que “enquanto tributo (ou contribuição fiscal) é uma contraprestação pecuniária, compulsória, por força de lei, de serviços públicos, legalmente instituída em favor do Estado (pessoa jurídica de direito público), o paratributo (ou contribuição parafiscal) é, também, uma contraprestação com as mesmas características, legalmente instituída, em favor de entes de cooperação seus. Tais entes são, via de regra, de natureza autárquica, conhecidas como pessoas jurídicas de direito especial, justamente por não serem, nem pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), nem pessoas jurídicas de direito privado (empresas, tanto públicas como privadas, inclusive as associações e sociedades civis).” VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 19.

moderna aboliu a distinção entre *revenue and regulatory tax*, recusando-se a Suprema Corte a perquirir sobre a motivação da incidência fiscal.<sup>148</sup>

Esta evolução do estudo da prática fiscal tem raízes no fato de que, hodiernamente, o Estado adquiriu um caráter intervencionista e, com este, um caráter de providência, de modo que para ele, conforme Ruy Barbosa Nogueira, as finanças públicas constituem, mais do que mera fonte de custeio da administração, um efetivo “meio para intervir na vida social, de exercer uma pressão sobre os cidadãos, para organizar o conjunto da nação”.<sup>149</sup>

A transcendência da função arrecadatória direciona a tributação para além do simples carregamento dos cofres públicos, empregando-a, na lição de Aliomar Baleeiro, “como instrumento de intervenção ou regulação pública”,<sup>150</sup> do que resulta o fato de que “a função fiscal propriamente dita é sobrepujada pelas funções extrafiscais”,<sup>151</sup> sem que isso signifique que a função fiscal passe a ser desconsiderada, como acrescenta Alfredo Augusto Becker:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.<sup>152</sup>

O que há, portanto, é uma adaptação da técnica da tributação, de modo a possibilitar que a mesma, além de instrumento de arrecadação, atue como meio de implantação de desenvolvimento de determinada política ou diretriz pública, com objetivos específicos.

Tem-se, aí, a extrafiscalidade, que Bezerra Falcão define como “a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o Fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia ou as relações sociais”.<sup>153</sup>

Uma primeira apreciação do fenômeno extrafiscal, a partir da perspectiva recém apresentada, é reconhecê-la como um meio de intervenção estatal na economia. Trata-se da extrafiscalidade acoplada à fiscalidade, conforme explica Ricardo Lobo Torres:

<sup>148</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, v. 2, p. 636.

<sup>149</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 184.

<sup>150</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 176.

<sup>151</sup> Idem.

<sup>152</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 587-8.

<sup>153</sup> FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 196.

A expansão do Estado Social ou do Estado de Bem Estar Social, até a década de 70 do século XX, levou ao incremento da extrafiscalidade acoplada à fiscalidade. Os tributos, ao lado de sua função de fornecer os recursos para as despesas essenciais do Estado, exercem o papel de agentes do intervencionismo estatal na economia, de instrumentos de política econômica: é o intervencionismo fiscal de que fala Neumark. Os tributos já não se apresentam como fruto do poder de tributar, mas simultaneamente como emanção do poder de polícia, ou melhor, o poder de tributar absorve o poder de polícia na tarefa de regular a economia; só heurísticamente se pode falar de um poder tributário ao lado de um poder de polícia, pois o tributo juridicamente emana do poder tributário. A extrafiscalidade, diluída na fiscalidade, exerce variadíssimas tarefas de política econômica, competindo-lhe, entre outras: a) a melhoria do nível de vida do povo, sem a criação de obstáculos ao livre jogo da economia; b) a manutenção do pleno emprego; c) a coibição de atividades prejudiciais à higiene ou à segurança, bem assim o desestímulo ao consumo de certos bens, como é o caso da gasolina, e como aconteceu no direito americano da margarina; d) do incentivo ao consumo de certas mercadorias, como o álcool carburante após a crise do petróleo; e) o combate à inflação e a estabilização econômica; f) a proteção ao patrimônio cultural.<sup>154</sup>

Tem-se, aqui, a noção de que a extrafiscalidade, adquirindo uma feição regulatória do movimento econômico, é um finalismo que integra, de modo inequívoco, qualquer tributo, e que tem suas raízes fincadas no princípio da eficiência, derivado das Ciências Econômicas, segundo o qual o Estado, atuando no plano normativo da regulação da economia, deve fazê-lo visando o melhor resultado econômico e social, estimulando, favorecendo e planejando as políticas econômicas e fiscais.<sup>155</sup>

De outra banda, e sob o ponto de vista que interessa a esta pesquisa, a extrafiscalidade opera seus efeitos também como indutora comportamental, estimulando ou inibindo comportamentos, eis que, na conceituação de Regina Helena Costa, “consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores”,<sup>156</sup> contemplados pela legislação de regência do respectivo tributo, ou ainda, como

<sup>154</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A política industrial da era Vargas e a Constituição de 1988. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2008, p. 257-8.

<sup>155</sup> Analisando o primado mencionado, João Bosco Leopoldino da Fonseca observa que “ao implantar determinada política econômica, deve o Estado pautar-se pelo princípio da eficiência, que é inerente à atividade econômica. E, ao fazê-lo, deve o Estado observar três planos, ou seja, aquele em que ele próprio exerce uma atividade econômica, dentro do âmbito de permissão ou imposição constitucional; aquele em que ele adota uma postura normativa da atividade econômica; e aquele em que estimula, favorece ou planeja a atividade econômica”. FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 36.

<sup>156</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 48.

limita Luis Felipe Silveira Difini, “para desestimular procedimentos do contribuinte reputado como socialmente inconveniente”.<sup>157</sup>

Considerando, como já estudado, que a finalidade extrafiscal não acarretará a desnaturação da destinação fiscal do tributo, não há como discernir, aprioristicamente, dentro do elenco de tributos existentes, aqueles que são fiscais daqueles que são extrafiscais, mas, por óbvio, há tributos que se prestam mais à tarefa fiscal,<sup>158</sup> como há outros que se afeiçoam, por suas próprias características, de forma mais direta, à extrafiscalidade.<sup>159</sup>

Em tal realidade, a convivência do objetivo fiscal com a meta extrafiscal deverá ser harmônica, no sistema constitucional posto, e, dentro desta ordem, a política tributária poderá utilizar-se da tributação com efeitos mais largos que a mera arrecadação, consoante os parâmetros legislativos aplicáveis a cada espécie tributária, como bem refere Paulo de Barros Carvalho:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos como os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade de seu manejo.<sup>160</sup>

Destarte, mesmo que a extrafiscalidade, encarada como fenômeno excepcional à finalidade fiscal, sobressaia em determinados tributos, tal característica deles não retira, portanto, a completa subordinação à tutela constitucional, eis que, como afirma Fernando José

<sup>157</sup> DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 31.

<sup>158</sup> Mesmo que informado entre outros pelo princípio da seletividade, de cunho eminentemente extrafiscal, o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Telecomunicações (ICMS) se enquadra à perfeição na categoria de tributo com efeito fiscal, eis que incide sobre o consumo de bens, indiscriminadamente, independentemente da natureza do bem, e de quem está envolvido em seu fato gerador, revelando nítido caráter arrecadatório. Não obstante, ao analisar o ICMS à luz da disciplina constitucional de 1988, Roque Antônio Carrazza afirma que o ICMS, dentre os tributos da mesma natureza, “é o economicamente mais importante”, pois é ele que “envolve maiores quantias de dinheiro e, certamente, por isso, aquele que, de longe, mais controvérsias suscita”. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31-2.

<sup>159</sup> Como exemplo de tributo com feição extrafiscal, tome-se o Imposto Territorial Rural (ITR) que, ao fazer incidir alíquotas mais altas sobre áreas de terras que se mostrem improdutivas ou com produtividade inferior ao esperados para áreas de tais características, pretende atender, imediatamente, finalidades de ordem social e econômica (função social da propriedade), com a função arrecadatória relegada à uma objetivação mediata. Nesse sentido é a própria previsão inserta no inciso I do § 4º do artigo 153 da Constituição Federal de 1988, que prevê que o ITR “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção da propriedade improdutiva”.

<sup>160</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 256.

Dutra Martuscelli, “ainda que extrafiscais, tais entidades remanescem como tributos e, posto isso, submissas ao regime constitucional”.<sup>161</sup>

Eventuais exceções a essa regra devem estar previstas na própria Constituição, de modo que mesmo que determinadas finalidades extrafiscais sirvam de justificativa para um tratamento diferenciado, a fim de dotar determinados tributos da almejada extrafiscalidade. Não obstante, essa diferenciação não pode significar o arrepio do Sistema Constitucional Tributário e do arcabouço de proteção aos direitos dos contribuintes, materializados sob a rigidez constitucional, através de limitações ao poder de tributar.<sup>162</sup>

Evidente, pois, que a imposição de exação fiscal que tenha, em sua finalística, primazia das pretensões extrafiscais, não significará retirar do tributo sua natural fiscalidade, eis que todos os tributos, mesmo tendo finalidade específica, se obedecidas as premissas constitucionais e legais para sua instituição e exigência, continuam sendo, no cerne, tributos, como bem observa Ramón Valdés Costa:

*En realidad todo tributo tiene su finalidad, que podrá ser simplemente la de obtener ingresos – a los cuales corresponde la clasificación de fiscales – o el de provocar determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo, proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobreimposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta) y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco). La denominación técnicamente más adecuada para este grupo es la de extrafiscales. No obstante, debe anortarse que en nuestro médio se ha divulgado la de impuestos finalistas, la que no es correcta, pues, como se ha dicho, todos los tributos tienen una finalidad determinada.*<sup>163</sup>

A extrafiscalidade, portanto, não desnaturando o tributo ao obedecer sua conformação constitucional, e sem desvinculá-lo de sua gênese fiscal, dele se utiliza como um

<sup>161</sup> MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. **Elementos de direito tributário**. Campinas: Bookseller, 2001, p. 60.

<sup>162</sup> Nesta perspectiva, Humberto Ávila leciona que “o Sistema Tributário Nacional é um sistema rígido. Essas há muito conhecidas rigidez e exaustividade decorrem de dois fundamentos: de um lado, as regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição. Todos os impostos da União (art. 153), dos Estados (art. 155) e dos Municípios (art. 156) são definidos pela própria Constituição. Os requisitos normativos para sua instituição são estabelecidos pela Constituição mesma. De outro, a instituição dessas regras de competência em nível constitucional conduz a uma rigidez modificativa do Sistema Tributário Nacional. Suas normas possuem hierarquia constitucional e, por isso, não podem ser modificadas por lei ordinária. Como normas constitucionais, elas só podem ser modificadas por lei ordinária. Como normas constitucionais, elas só podem ser modificadas mediante um procedimento específico. [...] Essas considerações levam à conclusão de aquilo que pode ser feito em termos de tributação esta previsto (às vezes, pormenorizadamente) pela própria Constituição. O direito tributário brasileiro é, sobretudo, um direito constitucional tributário”. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 109-10.

<sup>163</sup> COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1996, p. 8.

meio de dirigismo estatal, do ponto de vista da intervenção ou regulação pública, eis que a finalística extrafiscal dos tributos, destinada a atuar no âmbito da política econômica e social, como indutora ou inibidora de comportamentos, já que, como define Bernardo Ribeiro de Moraes, o tributo, além da função meramente financeira, “tem também uma missão político-social, lembrando a intervenção do Estado como regulador da distribuição de renda e do patrimônio nacional”.<sup>164</sup>

Na mesma linha, José Marcos Domingues de Oliveira afirma que a extrafiscalidade, ao mesmo tempo, é um instrumento tributário de realização da intervenção do Estado na ordem econômica, além de servir como meio de imposição de políticas de controle e convivência social, e conclui, com precisão:

Diversamente da imposição tradicional (tributação fiscal), que visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos, a denominada tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc. Como instrumento de atuação estatal, o ordenamento tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular aquelas menos afinadas com políticas públicas de promoção do bem comum (políticas públicas evidentemente legitimadas pela Constituição).<sup>165</sup>

Posto está, portanto, que o Estado, através da extrafiscalidade, interfere nas ações dos administrados, direcionando-os, do ponto de vista comportamental, rumo à concretização das diretrizes constitucionais que norteiam as próprias políticas estatais, a partir da imposição de tributação com finalística extrafiscal, de modo que a extrafiscalidade é uma ferramenta de realização das próprias disposições da Constituição Federal.

Todavia, essa afirmação pode soar paradoxal, eis que a tributação extrafiscal, como afirma, Marciano Buffon, “implica discriminações, ou seja, implica em tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em situação de igualdade”,<sup>166</sup> o que, em tese, feriria o princípio da isonomia tributária.

---

<sup>164</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, v. 1, p. 442.

<sup>165</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides: efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 131, ago. 2006, p. 45.

<sup>166</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 224.

O escape da inconstitucionalidade, além, é claro, da legitimidade dos fins que a extrafiscalidade busca promover, está na observância da capacidade contributiva não como limitador incontestado da finalidade extrafiscal, mas como princípio auxiliar na realização da isonomia tributária, conforme explica Andrei Pitten Velloso:

As normas tributárias não deixam de sê-lo pelo simples fato de objetivarem alcançar fins não fiscais. Até mesmo as isenções extrafiscais, destituídas de toda e qualquer finalidade arrecadatória, têm caráter tributário, haja vista servirem para moldar o alcance da norma impositiva – e não se pode afirmar que parte da hipótese de incidência é determinada por normas não tributárias. Elas não só possuem natureza tributária, mas também desempenham um papel de extrema relevância no Direito Tributário. Por outro lado, é incabível negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva para concretizar a igualdade tributária com base na mera alegação de se almejar fins não fiscais, como se qualquer fim externo ao Direito Tributário pudesse justificar a restrição (ou violação) do princípio da isonomia tributária. [...]. Em suma, o critério da capacidade contributiva sempre haverá de orientar a concretização da igualdade tributária com respeito aos impostos e às normas que regulam a sua graduação. A despeito da evidente impossibilidade de as normas interventivas realizarem uma imposição plenamente isonômica, tal princípio sempre deverá ser *considerado* no controle de sua legitimidade constitucional. Não influenciará a determinação da carga tributária somente quando ceder completamente perante outros princípios que tenham maior peso na situação específica.<sup>167</sup>

A isonomia tributária, portanto, enquanto princípio deverá ser sopesado com as razões que levaram à exigência tributária a ser impregnada com a finalidade extrafiscal, e não a levará à vala da inconstitucionalidade se a mesma, em sua gênese, tiver lastro em princípios de valia superior (a supremacia do interesse público sobre o privado,<sup>168</sup> por exemplo), e que se mostrem, no caso concreto, legítimos, quando comparados com os objetivos visados na Constituição Federal.

Desta sorte, uma apreciação da questão da isonomia tributária, do ponto de vista da capacidade contributiva, a partir da ideia que esta é subprincípio que opera aquela, no entendimento de Marciano de Seabra Godói, “permite que se superem as aparentes antinomias geradas pelo conflito entre capacidade contributiva e medidas extrafiscais”.<sup>169</sup>

Queda-se inconsistente, pois, uma eventual argumentação no sentido de que qualquer tributação com fins extrafiscais carregaria, desde sua origem, uma inconstitucionalidade latente, conforme refuta Marciano Buffon:

---

<sup>167</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 169.

<sup>168</sup> Vide nota de rodapé n. 14, acima.

<sup>169</sup> GODÓI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 192.

É possível sustentar, portanto, que em vista da extrafiscalidade, a capacidade contributiva seja desconsiderada, desde que os objetivos visados sejam constitucionalmente legitimados. [...] Do exposto, é possível concluir que a exigência tributária poderá ter conotação extrafiscal, sem que isso implique afronta aos princípios constitucionais dentro de um Estado Democrático de Direito. Isso ocorre porque a extrafiscalidade corresponde a uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais, sendo que, através dela, é possível reduzir as desigualdades fáticas produzidas pelo modelo econômico vigente e alcançar a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana.<sup>170</sup>

Com efeito, se a imposição extrafiscal estiver devidamente alicerçada na mesma ordem jurídica imposta pela matriz constitucional vigente, dela não divergindo, e tendo como objetivo a legítima concretização das premissas constitucionais, a prática extrafiscal não perecerá de inconstitucionalidade.

Emerge, da pesquisa, a noção de que a extrafiscalidade, fenômeno derivado e harmônico da fiscalidade, se caracteriza pela utilização dos tributos com motivação que excede à mera arrecadação, atuando, assim, como uma eficaz ferramenta de intervenção do Estado na ordem social e econômica, através da imposição tributária, regulando o equilíbrio da atividade econômica, concretizando direitos e inibindo ou estimulando comportamentos que sejam aderentes à política econômica e social adotada pelo Estado tributante.

Concluída a análise genérica do fenômeno da extrafiscalidade tributária, passa-se ao enfrentamento da prática extrafiscal vinculada a uma nova linha de interesse do Direito Tributário, que busca a análise da tributação ambiental e sua vinculação à busca pela promoção e manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

### **3.2.2 Extrafiscalidade e meio ambiente: o controle do equilíbrio ambiental pela ação tributária extrafiscal**

Constatado que a extrafiscalidade, embora se afigure como uma característica excepcional diante da natureza fiscal dos tributos está presente na atividade tributante do Estado, enquanto mecanismo de controle econômico e de indução ou inibição de comportamentos por parte dos administrados há que se perquirir se a prática extrafiscal poderá, ou não, espalhar seus efeitos para o campo da proteção ao meio ambiente.

De acordo com o estudado no capítulo anterior, a proteção preventiva ao meio ambiente é de suma importância, diante da irreparabilidade e irreversibilidade que pontuam a

---

<sup>170</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 226.

degradação ambiental. E a prevenção está relacionada, diretamente, ao comportamento dos indivíduos em relação ao bem jurídico envolvido.

Nessa realidade, há de se perquirir se a tributação de caráter extrafiscal se apresenta, diante da conformação do atual Sistema Constitucional Tributário, como uma ferramenta adequada à promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

É certo que a tributação, ao longo dos tempos, tem se afigurado numa eficiente forma de indução e controle comportamental dos indivíduos pelo Estado, principalmente o intervencionista, o que reflete no interesse constitucional que é dedicado à matéria tributária, como explica Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto do labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal. A duas, porque tamanho poder há que ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.<sup>171</sup>

Destarte, a tributação extrafiscal se apresenta como suporte para os diversos interesses e objetos de tutela do Estado,<sup>172</sup> os quais dependem, em regra, da sua intervenção em interesses privados. E políticas públicas de preservação do meio ambiente são, é claro, objeto da ação tutelatória do Estado, bem como é atributo da própria sociedade, eis que a efetividade de tais políticas se reflete sobre os interesses de todos os indivíduos integrantes da sociedade.

Acentuando a noção de que a proteção ao meio ambiente é ônus tanto do Estado quanto dos indivíduos, cabe lembrar o escólio de Rui Carvalho Piva, que, ao tratar do meio ambiente e sua conformação jurídica, observa que “estamos diante de um bem jurídico que diz respeito à proteção ambiental”,<sup>173</sup> eis que o “ambiente reflete uma nova ordem de interesses que o direito protege”,<sup>174</sup> de modo que as políticas ambientais, em que pese propostas pelo Estado no cumprimento de seu papel constitucional, não pertencem somente a ele, mas a ele, e a todos os indivíduos.

<sup>171</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 37.

<sup>172</sup> Como bem observa José Marcos Domingues de Oliveira, a tributação, em seu caráter extrafiscal, é um fenômeno poderoso de atuação estatal, eis que “exerce influência no comportamento dos entes econômicos de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular as nocivas ao bem comum”, além de propiciar “a redistribuição de renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc”. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 37.

<sup>173</sup> PIVA, Rui Carvalho. **Bem ambiental**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 109.

<sup>174</sup> Idem.

A chegada das preocupações ambientais ao cerne do direito tributário, como resultado da tomada de consciência acerca da degradação ambiental pela ação dos indivíduos e do próprio Estado foi constatada por José Casalta Nabais, que referiu que “a primeira constatação a fazer acerca dos tributos com fins ambientais, [...] tem a ver com a introdução no direito tributário da preocupação ambiental, ou seja, da preocupação com a proteção ou tutela do meio ambiente”.<sup>175</sup>

Revela-se, assim, com o reconhecimento no âmbito tributário das preocupações ambientais, um avanço da tributação rumo à valorização do caráter social da tributação, de acordo com a observação oferecida por Lise Vieira da Costa Tupiassu:

Nesse contexto, portanto, observa-se claramente o caráter social do tributo, que deve ser dinamizado de acordo com as alterações da realidade contemporânea, dentre as quais salta aos olhos como ponto crucial e urgente a questão da proteção ao meio ambiente. Em função de sua própria natureza, então, os tributos exercem uma finalidade eminentemente voltada para o bem comum, devendo ser ressaltada, especificamente no caso aqui em tela, a importância de sua utilização como instrumento de implementação de políticas públicas de proteção ao meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável.<sup>176</sup>

Nessa linha de pensamento, desde já é possível constatar que uma tributação que tenha como objeto influir na percepção da política ambiental será caracterizada, pois, por sua natureza extrafiscal, como bem observou José Marcos Domingues de Oliveira, para quem a utilização de tributos com vinculação ao meio ambiente “é instrumento de política ambiental, indutora de comportamentos ambientalmente amistosos”.<sup>177</sup>

Anderson Orestes Cavalcante Lobato e Gilson César Borges de Almeida afirmam que, no quanto pertinente ao meio ambiente, a utilização do tributo como ferramenta de proteção está vinculada à adoção da extrafiscalidade tributária:

Dessa forma, o emprego dos tributos com fins extrafiscais ou regulatórios constitui importante instrumento para a proteção e preservação do meio ambiente. Pode-se dizer que a presença de normas viabilizadoras de um equilíbrio ecológico encontra nas normas constitucionais de natureza extrafiscal a possibilidade de consolidarem um desenvolvimento sustentável. Importante ressaltar que a tributação ambiental não visa a criar um adicional à carga tributária já existente. Ela deve orientar-se pela diminuição e ou

<sup>175</sup> NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 80, maio – jun. 2008, p. 254.

<sup>176</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. 123.

<sup>177</sup> DOMINGUES, José Marcos. As taxas e os preços do Ibama: compensações de taxas e outras vicissitudes da TCFA. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 135, dez. 2006, p. 77.

substituição dos impostos vigentes. A internalização do custo social, seja para o produtor, para o comerciante, ou para o consumidor, deve significar a diminuição ou supressão de outros impostos, procurando uma aplicação mais finalística da tributação.<sup>178</sup>

Com efeito, o meio ambiente, e as políticas a ele afeitas, estão ao amparo da extrafiscalidade que, como anotou Lúcia Maria Lopes Rodrigues Ribas, “é um eficiente instrumento na prevenção e combate à poluição”,<sup>179</sup> eis que, através dela, o Estado pode estimular a adoção de práticas visando a adoção de práticas que sejam menos poluentes e, ao mesmo tempo, inibir a atividade com maior potencial poluidor, tributando mais ou menos, de acordo com o respectivo potencial ofensivo.

A aderência de mecanismos econômico-financeiros e tributários que estimulem os indivíduos ao cumprimento dos protocolos de proteção ambiental também é defendida, de forma vigorosa, por Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida, que sustenta:

Independentemente de se alcançar, através do lento processo de conscientização pela via da educação ambiental formal e não-formal, o estágio ideal de observância espontânea das normas ambientais, a efetividade da proteção ao meio ambiente pode e deve ser incrementada pela adoção de estratégias que aliem atrativos econômicos e financeiros às soluções técnicas adequadas. Nesta linha de raciocínio, no que concerne aos empreendedores, a estratégia mais eficaz, embora baseada numa ética utilitarista, é estimulá-los ao cumprimento adequado das exigências ambientais, notadamente de cunho preventivo, mediante argumentos e atrativos econômico-financeiros. Depreendem-se dessas colocações iniciais que: 1) as políticas ambientais devem se valer mais incisivamente dos instrumentos tributários e econômico-financeiros, com o objetivo primordial de incentivar a observância de seus princípios e preceitos, e no âmbito da prevenção, preferencialmente; 2) as políticas de um modo geral, e, dentre elas, as políticas nos campos tributário e econômico-financeiro devem incorporar a dimensão ambiental no delineamento de seus princípios e preceitos, a fim de que estejam afinadas e em sintonia com as diretrizes e objetivos das políticas ambientais.<sup>180</sup>

A extrafiscalidade, destarte, é aceita como meio de promoção das políticas públicas de preservação ambiental, podendo ser implementada através da criação ou graduação de tributos, ou pelo oferecimento de isenções ou benefícios fiscais de outras naturezas, de modo que a implantação de um regime de tributação afeito aos fins ambientais é medida urgente,

<sup>178</sup> LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante Lobato; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. **Direito tributário ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 632

<sup>179</sup> RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos ambientais. **Direito tributário ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 692.

<sup>180</sup> 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. **Direito tributário ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 530-1.

desde que, como pontua Regina Helena Costa, seja “traduzida na adoção concertada e planejada de uma série de medidas fiscais, guiada por objetivos pré-estabelecidos, para que então possamos afirmar, [...] que a preservação ambiental tem, a seu favor, a utilização de instrumentos fiscais”.<sup>181</sup>

Indubitável que a extrafiscalidade pode operar efeitos em matéria ambiental, há que analisar, agora, quais são os instrumentos que, a partir do regramento geral existente, poderão ser adotados como forma de utilização da tributação, em seu caráter extrafiscal, com o fito de promover as políticas públicas de preservação ambiental.

Na busca pela identificação de tais mecanismos, Cleucio Santos Nunes observa:

As medidas tributárias de alcance do desenvolvimento econômico sustentável regem-se pelo princípio do poluidor-pagador. Referida norma orientará as políticas públicas ambientais, dentre as quais podem se destacar como muito eficazes: I) a cobrança de tributos com finalidade extrafiscal de controle da poluição em sentido lato; II) a abstenção da exigência de tributos como meio de incentivo ao desenvolvimento de técnicas que reduzam os índices de agressividade ao meio, ou que importem na mudança de comportamentos causadores de mais poluição.<sup>182</sup>

A extrafiscalidade da tributação ambiental poderá assumir, portanto, duas feições: a) através da tributação ativa, cobrando do agente poluidor, sob a forma de tributo, valor vinculado à potencial ou efetiva degradação ambiental gerada por sua atividade, como forma de desestimular a manutenção de atividades poluidoras, ou b) através da concessão de incentivos fiscais que visem estimular o desenvolvimento de práticas e mesmo tecnologias mais amigáveis ao meio ambiente.

Por tais mecanismos, como explica Maurício Sirihal Wekerma, através da extrafiscalidade com fundamento ambiental, os agentes econômicos privados serão “estimulados a adotar condutas condizentes com a preservação ambiental caso tenham algum tipo de incentivo fiscal para este comportamento, ou recebam algum gravame tributário mais intenso em função de uma conduta predatória”.<sup>183</sup>

Na perspectiva recém anotada, para que a extrafiscalidade atinja seus objetivos de adequação do desenvolvimento social a parâmetros que priorizem a preservação do meio ambiente saudável à indução comportamental pela extrafiscalidade, a indução

---

<sup>181</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. **Direito tributário ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 331.

<sup>182</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 120.

<sup>183</sup> WERKEMA, Maurício Sirihal. Dedutibilidade das despesas relacionadas com o cumprimento de termos de ajustamento de conduta e de compensações ambientais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 182, nov. 2010, p. 100.

comportamental antes referida pode adotar contornos de indução positiva ou de indução negativa, cujos enunciados são propostos por Darci Realí:

Em termos gerais, pode-se concluir que a indução positiva verifica-se quando a extrafiscalidade instrui a desoneração de tributos, por meio de redução de alíquotas, de diminuição da base de cálculo de incidência, ou de isenções tributárias. A indução negativa, por sua vez, ocorre no sentido inverso: a extrafiscalidade instrui a incidência de novas hipóteses tributárias (reconhece novos fatos imponíveis), ou onera as hipóteses existentes, com o aumento de alíquotas tributárias, dependendo dos casos, pela graduação ou progressividade das alíquotas.<sup>184</sup>

Assim, a indução será negativa quando represente uma redução do peso econômico do tributo, vinculada à desoneração estimulante de comportamentos preservacionistas do meio ambiente, ao passo que a indução será negativa quando, em sentido oposto, imponha carga tributária agravada em função do potencial poluidor ou degradador do meio ambiente decorrente da exploração da atividade escolhida pelo indivíduo.

A aplicabilidade dessas formas de indução, a partir de sua adequação (ou não) aos princípios constitucionais informadores do sistema constitucional tributário vigente, será analisada a seguir.

### **3.2.2.1 A indução tributária positiva: a desoneração da carga tributária com fins ambientais e o princípio da isonomia**

No caso da indução positiva, calcada na desoneração total ou parcial como forma de estímulo à adoção de comportamentos mais amigáveis ao meio ambiente, a partir da perspectiva extrafiscal, adquire relevo os mecanismos que ofereçam, aos indivíduos, atrativos de natureza econômica ou financeira, normalmente travestidos de incentivos fiscais ou subvenções. Em outros termos, a indução positiva está baseada no oferecimento de vantagens a quem adotar a postura apregoada nos fundamentos do próprio benefício.

Os benefícios fiscais como meio de desoneração tributária foram objeto de estudo por Roque Antônio Carrazza que, após afirmar que os aqueles estão situados no campo da extrafiscalidade, anotou:

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do

---

<sup>184</sup> REALÍ, Darci. **Os municípios e a tributação ambiental**. Caxias do Sul: Educ, 2006, p. 43.

País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária.<sup>185</sup>

Todavia, sempre que se oferece, a alguém, alguma vantagem, corre-se o risco de, com isto, estabelecer um tratamento diferenciado a outrem e, via de consequência, violar o princípio da isonomia,<sup>186</sup> que é garantida ao contribuinte no próprio texto constitucional, onde se lê que é vedado aos entes tributantes estabelecer “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.<sup>187</sup>

Com tais amarras, é evidente que a tributação deverá obedecer a uma relação de natureza comutativa direta ou indireta com benefícios fiscais eis que, como ensina José Souto Maior Borges, “discriminações tributárias, enquanto impliquem num tratamento privilegiado ou de favorecimento de determinadas pessoas, nas as tolera o ordenamento constitucional brasileiro”.<sup>188</sup>

Na mesma linha, Celso Antônio Bandeira de Mello refere que a lei está impedida de “conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços ou circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver uma adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado”,<sup>189</sup> ou seja, uma vez mais se está diante da circunstância de que a isonomia não é um primado absoluto, eis que admite relativização em decorrência de um fundamento que se mostre valioso e pertinente à consecução do bem público, ou, como refere Hugo de Britto Machado, é possível a adoção de um critério de discriminação sem ofender a isonomia, desde que ele não seja adotado de forma arbitrária, eis que, “ao incluir, ou excluir, alguém, de determinado grupo de pessoas às quais se dirige uma norma qualquer, o legislador deve adotar um critério que tenha relação lógica com a inclusão, ou exclusão”.<sup>190</sup>

Tem-se, portanto, que a isonomia não será agredida com a concessão de benefício fiscal, desde que a norma concessiva do mesmo não tenha origem arbitrária, no sentido de não estabelecer o tratamento discriminatório sem uma justa causa.

---

<sup>185</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 703.

<sup>186</sup> Refira-se, por oportuno, que o princípio da isonomia, aqui, é enfocado por um aspecto diferente daquele abordado anteriormente neste trabalho (ver item 3.2.1.). Lá, o contexto estava vinculado à generalidade da extrafiscalidade; aqui, o princípio aparecerá inserido, de forma específica, no contexto dos benefícios fiscais.

<sup>187</sup> V. art. 150, II, CF/88.

<sup>188</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 44.

<sup>189</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 543.

<sup>190</sup> MACHADO, Hugo de Britto. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 60.

Klaus Tipke e Douglas Yamashita concordam com essa noção, afirmando que “o princípio da igualdade seria violado apenas quando não se pudesse encontrar um motivo razoável, resultante da natureza da coisa ou de outro fato plausível, para uma diferenciação legal ou um tratamento igual de casos desiguais”.<sup>191</sup> Projetando a lição para tema em apreço, não há violação da isonomia na concessão do benefício fiscal, se não houver, por trás do mesmo, arbitrariedade ou interesses que não sejam afeitos ao bem comum.

A nobreza dos fundamentos da instituição do benefício fiscal, portanto, afasta a agressão à isonomia, como sustenta José Souto Maior Borges:

O princípio constitucional da isonomia não exclui a competência legislativa para a instituição de isenções não arbitrarias, isto é, isenções que atuam como um princípio seletivo de determinadas pessoas, classes ou categorias de contribuintes, não por considerações de favoritismo ou privilégio, mas para fins econômicos e sociais.<sup>192</sup>

Considerando que a proteção do meio ambiente é, evidentemente, matéria que guarda íntima relação com o bem comum, entende-se, a partir daí, que existe a possibilidade de concessão de benefícios ou incentivos fiscais com a finalidade promocional das políticas públicas de proteção ambiental, de modo que a desoneração tributária, com tal fundamento, se coaduna com a premissa de isonomia tributária estabelecida na ordem constitucional vigente.

Por óbvio, para que essa conclusão se cristalice, a concessão dos benefícios deve obedecer a critérios rígidos, previstos na legislação pertinente, e que condicionem sua fruição à prática das atividades promotoras da preservação ambiental.

### **3.2.2.2 A indução tributária negativa: a oneração da carga tributária e os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco**

Em se tratando da indução negativa, a oneração da carga tributária visando o desestímulo a comportamentos indesejáveis do ponto de vista ambiental, pode gerar controvérsias quanto à aplicabilidade, ou não, no caso, dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Assim como na questão da indução positiva, aqui importam, em primeiro plano, os méritos – justa causa, inexistência de arbitrariedade, busca pelo bem comum – da oneração.

---

<sup>191</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 23.

<sup>192</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

Todavia, a questão não se esgota nos motivos pelos quais a oneração tem assento, eis que se está a tratar, nessa hipótese, da instituição de novo tributo ou, ainda, na majoração ou progressividade de alíquotas ou alargamento de bases de cálculo de espécies tributárias preexistentes. Em tal circunstância, interessante ventilar a possibilidade de vulneração aos primados constitucionais recém referidos.

A capacidade contributiva, enquanto princípio constitucional tributário, visa preservar o chamado mínimo vital, visto que, de acordo com José Maurício Conti, é “inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência”.<sup>193</sup>

Coerentemente com essa noção, não é descabido considerar o princípio da vedação ao confisco como uma decorrência da própria capacidade contributiva, como ensina Hugo de Britto Machado:

Um dos objetivos mais importantes do imposto sobre o patrimônio deve ser o de desestimular a existência de patrimônios improdutivos. Assim, poder-se-á considerar confiscatório o imposto, sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio. Pouco importa que o contribuinte, por quaisquer meios, aufira renda superior e consiga permanecer com seu patrimônio intangível. Se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode esperar seja razoavelmente produzida pelo patrimônio, sobre o qual incide, será confiscatório. Por outro lado, um imposto com alíquota inferior àquele limite, mesmo que o contribuinte, por inabilidade como administrador, ou por qualquer outro motivo, não aufira renda suficiente para o respectivo pagamento, e tenha por isto de privar-se de parte de seu patrimônio, não será considerado confiscatório.<sup>194</sup>

Tem-se, portanto, que um tributo que adquira caráter confiscatório acabará por exceder a capacidade contributiva, pois o indivíduo, como observa José Maurício Conti, mesmo que tenha recursos financeiros (ou capacidade econômica) para suportar a exação, “não terá capacidade contributiva, em razão da ilegitimidade de que se revestirá a imposição, que atinge seu direito de propriedade”.<sup>195</sup>

Com efeito, a análise da extrafiscalidade da indução tributária negativa deverá estar vinculada, obrigatoriamente, ao exame conjunto da capacidade contributiva do destinatário da norma, e da inexistência de efeitos confiscatórios a partir da imposição da oneração tributária.

---

<sup>193</sup> CONTI, José Maurício. **Princípio tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 53.

<sup>194</sup> MACHADO, Hugo de Britto. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 94.

<sup>195</sup> Idem, p. 55.

Entretanto, Estevão Horvath, ao examinar a tributação extrafiscal à luz dos princípios aqui estudados, refere que os limites para que a exação seja compreendida como confiscatória, e, por via de consequência, atentatória à capacidade contributiva, são mais amplos:

Por outra parte, concordamos em que, quer se trate de exação fiscal, ou extrafiscal, a diminuição patrimonial a ser sofrida pelo contribuinte ocorre em ambos os casos. Entretanto, queremos crer que as razões que impulsionam a tributação são diferentes, conforme se esteja buscando o suprimento do Tesouro Público ou o estímulo ou desestímulo de certas condutas. Para o atingimento desta finalidade – acatada e às vezes obrigada pelo Texto Supremo – pode a tributação existir e, segundo pensamos, até mesmo ultrapassar o quantum que normalmente se exigiria de um tributo. Não estamos a dizer que nestas hipóteses o confisco estaria autorizado, mas sim que os limites para que a exação seja considerada confiscatória são mais amplos que naquelas relativas aos tributos meramente fiscais. Ou seja, entendemos que a finalidade justifica a diversidade de interpretação e aplicação do princípio examinado.<sup>196</sup>

Destarte, assim como acontece com a capacidade contributiva, a aplicação extrafiscal do tributo, que vise a consecução de um bem maior, através da promoção da preservação ambiental, e imputada ao contribuinte dentro de critérios de razoabilidade, não ofenderá o princípio da vedação ao confisco, estando reconhecida a legitimidade da indução negativa, neste caso.

A flexibilização dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, com fins extrafiscais, é reconhecida como cabível por Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida que, ao mesmo tempo em que confirma a natureza de garantias constitucionais de ambos os princípios, pondera que “em determinadas circunstâncias excepcionais, previstas constitucionalmente, como sucede na hipótese do IPTU progressivo no tempo, podem ser flexibilizados”,<sup>197</sup> quando estiverem contrapostos a outros primados constitucionais “direcionados à tutela de interesses sociais, conflitantes com o interesse do contribuinte”.<sup>198</sup>

Assim, tomando-se, por exemplo, o princípio da função social da propriedade, que reiteradamente é ventilado na Constituição Federal<sup>199</sup> e que, inegavelmente, defende um interesse de toda a coletividade, resta evidente que a vinculação da tributação extrafiscal aos

---

<sup>196</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 91.

<sup>197</sup> 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. **Direito tributário ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 541.

<sup>198</sup> Idem.

<sup>199</sup> V. arts. 5º, XXIII; 170, III; 182, § 2º; e 186 da CF/1988.

princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco poderá ser flexibilizada em prol do objetivo maior, que é o bem comum.

Nessa ordem de ideias, a indução negativa para fins de fomento às políticas públicas de preservação ambiental não ofenderá aos princípios da capacidade contributiva nem da vedação ao confisco, se, opostos à realidade do destinatário da oneração, essa não ultrapasse os limites do mínimo vital nem acarrete, ao indivíduo, a perda da propriedade de seu patrimônio em função do pagamento do tributo.

Não obstante, a extrafiscalidade com fins de promoção das políticas públicas de preservação do meio ambiente, portanto, poderá ser materializada também, sob o a forma de oneração tributária. Todavia, não se deve deixar de considerar que, se o objetivo é induzir comportamentos mais amigáveis do ponto de vista ambiental, aumentar ainda mais a já severa carga tributária vigente no Brasil, possivelmente, se mostrará uma opção impopular, e que poderá gerar, inclusive, efeito contrário, tornando a população refratária aos motivos que levaram à oneração.

No capítulo subsequente serão analisados, de forma pormenorizada, alguns casos de aplicação da indução tributária negativa e da indução tributária positiva como métodos extrafiscais de promoção e difusão das políticas públicas de preservação ambiental.

#### 4 MANIFESTAÇÕES DA EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA EM PROL DO EQUILÍBRIO AMBIENTAL

Como cediço, a tributação é regida pelo princípio da legalidade tributária, carregado no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que impõe uma vedação à instituição ou majoração de tributo sem a existência da respectiva previsão legal.

Há, pois, a subsunção da tributação à existência da norma jurídica de natureza tributária e, também, aos critérios de imposição aos súditos que esta mesma norma – ou outra, que a complementa – definirá, através da função prescritiva da norma, destacada por Norberto Bobbio:

Um conjunto de leis ou regulamentos, um Código, uma Constituição, constituem os mais interessantes exemplos de linguagem normativa, assim como um tratado de física ou de biologia constituem exemplos da linguagem científica [...]. Sem a pretensão de dar definições rigorosas e exaustivas, aqui nos basta dizer [...] que a função prescritiva, própria da linguagem normativa, consiste em dar comandos, conselhos, recomendações, advertências, influenciar o comportamento alheio e modificá-lo, em suma, no *fazer fazer*.<sup>200</sup>

Entretanto, em se tratando de tributação, não se pode restringir seu espectro, no tangente à função prescritiva, somente à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, pois, como observa Paulo de Barros Carvalho, também importam à tributação normas de outras naturezas, “que de forma direta ou indireta possam vir a interessar a esta matéria, sempre que forem necessárias para explicar o conteúdo e o alcance das primeiras”<sup>201</sup> ou, ainda, “na precisa dimensão em que possam servir para explicitar os efeitos jurídicos delas decorrentes”.<sup>202</sup>

Como se percebe, o Estado, através dos mecanismos normativos de natureza tributária, pode tanto impor comportamentos, quanto estimulá-los ou desestimulá-los. O destinatário da imposição, que se perfectibiliza através da norma jurídica tributária, poderá restar obrigado ao comportamento nelas previsto, sem alternativas (norma de direção), ou dispor, no campo da formação de sua vontade, sobre adotar, ou não, o comportamento indicado na regra (norma de indução).

A norma de direção, portanto, está vinculada a um único conseqüente, de modo que se o agente não adotar o comportamento por ela imposto, fica sujeito à respectiva sanção. Por

<sup>200</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003, p. 78.

<sup>201</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 85.

<sup>202</sup> Idem.

outro lado, na norma de indução, tem-se o que André Elali e Evandro Zaranza chamam de normas dispositivas, pois do agente não são tolhidas as alternativas:

Ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, deve sempre contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada de decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito. Assim, as normas indutoras, ao contrário das normas de indução, não impõem um único comportamento. E os agentes econômicos, por consequência, podem não aderir ao comportamento nela previsto.<sup>203</sup>

Trazendo essa ideia para a questão tributária, resta evidente que a norma de natureza tributária será, sempre, uma norma de indução, eis que ao súdito é sempre possível optar por realizar, ou não, o fato gerador. Nem poderia ser de outra forma, já que reconhecer a natureza diretiva na norma tributária equivaleria a obrigar o agente à realização do fato gerador e, como decorrência, estar-se-ia promovendo o inconstitucional confisco tributário.<sup>204</sup>

Destarte, com as normas tributárias carregando energia indutora, o agente econômico não fica obrigado a submeter-se aos seus mandamentos, eis que estes são meros parâmetros de estímulo ou desestímulo à adoção dos comportamentos lá eleitos. Ademais, por força da extrafiscalidade, tais mandamentos poderão instituir benefícios ou agravamentos, visando adoção, pelos destinatários da norma, de comportamentos mais adequados aos seus respectivos fins extrafiscais.

Nesse contexto, os benefícios fiscais, como forma de indução tributária positiva, e a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano, como meio de indução tributária negativa, representam meios de materialização da extrafiscalidade com o objetivo de promover a preservação do meio ambiente, através da indução à adoção de comportamentos mais amigáveis do ponto de vista ambiental.

Assim, em que pese a questão da tributação ambiental encontrar-se em estágio embrionário no concernente à legislação, há alguns casos em que se pode identificar, através da aceitação da extrafiscalidade, a existência de incidências de índole tributária que visam o fomento das políticas públicas de proteção ambiental.

---

<sup>203</sup> ELALI, André; ZARANZA, Evandro. Indução econômica por meio da tributação: incentivos fiscais nas microrregiões (aspectos pontuais da Lei 11.196/2005). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: ano 14, nº 71, nov./dez. 2006, p. 14.

<sup>204</sup> Ver. Art. 150, IV, da CF/1988.

Nesse sentido serão examinadas a utilização de benefícios fiscais como forma de incentivo às práticas ambientais preservacionistas, as implicações ambientais da progressividade no tempo do Imposto Predial e Territorial Urbano, e, por fim, a suposta natureza tributária da compensação ambiental prevista no Sistema Nacional de Unidades de Conservação (SNUC), instituído pela Lei n° 9.985, de 18 de julho de 2000.

#### **4.1 A extrafiscalidade a partir da concessão de benefícios fiscais: a indução tributária positiva e o meio ambiente**

No subconsciente de qualquer indivíduo, a possibilidade de usufruir de qualquer espécie de benefício já é por si só atraente. Quando este benefício é projetado à exploração de atividade econômica, a atração aumenta mais, principalmente se deste benefício resultar uma redução dos custos de produção, dentre os quais estão inseridos os tributos.

A partir dessa ideia, e considerando o cenário atual, no qual a carga tributária suportada pelos empreendedores já beira o insuportável, por certo a adoção de incentivos fiscais como indutor positivo dos comportamentos mais amigáveis ao meio ambiente são medidas menos antipáticas – e, portanto, mais eficazes – do que, por exemplo, a criação de novos tributos, mesmo que estes sejam direcionados diretamente à preservação ambiental. Essa opinião é corroborada por Silvio Alexandre Fazolli, que leciona:

Embora pareça a solução mais coerente aos olhos de boa parte da doutrina, a criação de novos tributos (*green tax* – imposto verde), que tenham por hipótese de incidência um ato potencialmente lesivo ao meio ambiente, só faria por agravar, ainda mais, os encargos existentes sobre o contribuinte brasileiro – que, diga-se, é um dos mais onerados em todo o mundo –, sem que isso importe na esperada quebra de paradigma, reformulando a sistemática tributária nacional, há muito desiludida com promessas falaciosas de reforma.<sup>205</sup>

Destarte, para que a adoção de mecanismos tributários gere efetivamente os resultados ambientais almejados, a concessão dos benefícios fiscais é uma alternativa mais efetiva do que a criação de novos tributos, já que, conforme anota Alejandro C. Altamirano, “*una política tributaria que utiliza instrumentos económicos para mejorar el impacto*

---

<sup>205</sup> FAZOLLI, Silvio Alexandre. Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade. **Revista de direito ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 9, n° 34, abr./jun. 2004, p. 78.

*ambiental, debe privilegiar los estímulos tributários e incentivos económicos frente al proposito de modificar el comportamiento de los agentes”*.<sup>206</sup>

Para projetar a análise dos benefícios fiscais como meio de indução tributária positiva, com méritos ambientais, o ponto de partida é a definição, objetiva, do que são benefícios fiscais para os fins desta pesquisa: se trata de mecanismos legais dos quais decorra a supressão ou redução dos ônus tributários, a partir da adoção, pelo súdito, de comportamentos com viés preservacionista do meio ambiente, através da adoção de condutas adequadas do ponto de vista ecológico.

A indução positiva decorre, portanto, da implementação de uma política fiscal que, uma vez adotada pelo agente através da adequação de suas operações ao objetivo preservacionista do meio ambiente, retribua ao contribuinte com a suavização da carga tributária incidente sobre sua atividade, ou sobre o resultado econômico desta.

Em consonância com essa afirmação, Lidia Maria Lopes Rodrigues Ribas observa que “o manejo da política de incentivos pode condicionar a concessão de benefícios fiscais, em matéria de impostos, à aplicação de investimentos de interesse do Estado e até em pesquisa científica na área ambiental”.<sup>207</sup>

Ter-se-á, portanto, com a instituição de benefícios fiscais com índole de proteção ambiental, a materialização da extrafiscalidade, eis que, conforme anota Terence Dornelles Trennepohl, “o uso da função extrafiscal dos tributos sempre foi aceito como forma de intervenção legítima do Estado na condução do mercado e da economia”,<sup>208</sup> de modo que, com base na opção extrafiscal, o estado poderá utilizar-se de mecanismos baseados na concessão de benefícios fiscais, de modo a tornar mais atraentes, aos agentes, a opção por comportamentos ecologicamente mais desejáveis.

E não se cogite, aqui, da possibilidade de entender os benefícios fiscais como instrumentos econômicos apartados do sistema tributário, e, por isso, impossíveis de adoção com objetivos extrafiscais, pois, como observa Simone Martins Sebastião, calcada nas lições de Paulo de Barros Carvalho, a tributação extrafiscal opera com os “elementos e instrumentos jurídico-tributários, motivo pelo qual as exonerações tributárias, além de outros mecanismos

---

<sup>206</sup> ALTAMIRANO, Alejandro C. *El derecho tributário ante la constitucionalización del derecho a un médio ambiente sano. Direito tributário ambiental*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 502.

<sup>207</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Defesa ambiental: utilização de instrumentos ambientais. Direito tributário ambiental*. In: TÔRRES, Heleno Taveira. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 688.

<sup>208</sup> TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 92.

incentivadores de condutas, estão efetivamente dentro desta seara, qual seja, do subsistema constitucional tributário”.<sup>209</sup>

A adequação da adoção do regime de benefícios fiscais como meio de fomento da indução tributária positiva com objetivos extrafiscais, através da exoneração ou redução do peso da carga tributária individual, também é sustentada por José Casalta Nabais, que leciona:

Ora, entre os numerosos e diversos meios ou instrumentos de que a política (de defesa) do ambiente vem lançando mão, conta-se, como um dos mais importantes instrumentos de orientação indirecta ou mediata dos comportamentos ou condutas (dos particulares), a extrafiscalidade nas duas modalidades ou manifestações de que vimos falando: [...]; 2) o estímulo ou incentivo das actuações filoambientais através de eco-benefícios fiscais.<sup>210</sup>

Tem-se, portanto, que o oferecimento de benefícios fiscais em troca da adoção de comportamentos ecologicamente mais adequados é manifestação efetiva da extrafiscalidade, como fomentadora das condutas de cunho ambientalista. Sem o intuito de esgotar a matéria, resta examinar, pois, algumas espécies de benefícios fiscais que podem ser concedidos visando este objetivo, notadamente a depreciação acelerada, a dedução total ou parcial de custos, a concessão de créditos fiscais e, ainda, as isenções fiscais.

Num primeiro momento chama atenção a possibilidade de adoção de um regime de depreciação<sup>211</sup> acelerada de bens, oferecendo ao contribuinte a possibilidade de redução das bases de cálculo de tributos da aquisição de bens para utilização no processo produtivo que operem de forma mais adequada do ponto de vista de ecológico.

A ideia básica é permitir, através da depreciação acelerada, a reintegração ao patrimônio, em prazo menor, do valor dispendido na aquisição de um novo equipamento, cuja tecnologia e características permitam uma utilização cujo impacto negativo sobre o ambiente seja reduzido, bem como incentivar a substituição de equipamentos antigos, ambientalmente mais agressivos, por outros, mais modernos e ecologicamente adequados.

Todavia, o método da depreciação acelerada, como mero meio de fornecimento de subsídios, pelo Estado, às empresas, é objeto de críticas na doutrina, em razão da

<sup>209</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 258-9.

<sup>210</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 651-2.

<sup>211</sup> Conforme lecionam Carlos dos Santos Almeida *et al*, “depreciação é o encargo correspondente à perda do valor de bens físicos. A lei define a depreciação como diminuição de valor resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (que não depende necessariamente das condições físicas do bem, mas pode ser função do progresso tecnológico: a criação de novos bens capazes de produzir as mesmas utilidades em condições mais eficientes ou econômicas)”. ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, Francisco; TENÓRIO, Igor. **Dicionário do imposto de renda**. São Paulo: IOB-Thomson, 2004, p. 523.

possibilidade que o mero aporte financeiro poderá não atingir aos objetivos ambientais, como argumenta Simone Martins Sebastião:

Em que pese consubstanciar-se em aporte econômico, o sistema de subsídios frustra as expectativas quanto a sua eficácia. Isso porque as empresas, ao avaliar o investimento entre um sistema antipolvente e outro polvente, devem receber significativa vantagem para que se convençam a realizar o referido investimento em equipamentos antipoluentes. Caso contrário, será indiferente poluir ou não. Sem a contrapartida da vantagem tributária seria temerário contar com uma conscientização espontânea do industrial.<sup>212</sup>

Desse modo, para que a depreciação acelerada seja mais atraente para os agentes econômicos, é necessário que a mesma esteja fundada num sistema de premiação tributária, com redução do ônus fiscal, para que, assim, a indução positiva seja efetiva.

No direito brasileiro, a adoção da prática da depreciação acelerada como um benefício foi estabelecida pela Lei nº 4.506/1964<sup>213</sup> e regulamentada pelo Decreto-lei nº 1.598/1977, que não fazem menção específica à mesma enquanto benefício de cunho ambiental, mas também não vedam esta possibilidade.

Um aperfeiçoamento de tais diplomas legais, fazendo constar, expressamente, a possibilidade de utilização da depreciação acelerada como incentivo à aquisição de equipamentos ecologicamente mais desejáveis seria um avanço relevante para a indução positiva a partir da extrafiscalidade, eis que oportuniza a exclusão da quota de depreciação da apuração do lucro líquido e, com isso, suaviza as bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL),<sup>214</sup> reduzindo o valor a ser pago por estes tributos.

Não há no Brasil, até o momento, uma legislação que permita a dedução parcial ou total dos custos referentes à aquisição de equipamentos com características antipoluentes. Se adotada, sua utilização se aproximaria do sistema de depreciação acelerada, com a parcela dedutível sendo excluída da base de cálculo dos tributos a serem suportados pela adquirente.

---

<sup>212</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 260.

<sup>213</sup> O art. 57 da Lei nº 4.506/1964 refere que o benefício, a vigorar durante prazo certo e determinado, para determinadas indústrias e atividades, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem, considerando o total da depreciação (normal e acelerada) acumulada.

<sup>214</sup> O art. 8º do Decreto-lei nº 1.598/1977 informa que a quota da depreciação acelerada será excluída do lucro líquido, reduzindo, assim, as bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Quanto aos créditos fiscais, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei n° 3.072/2008,<sup>215</sup> que propõe a concessão de um crédito fiscal a ser utilizado no pagamento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as empresas que implantarem um Sistema de Gestão Ambiental (SGA). Entretanto, como já referido acima, a implementação do benefício esbarra na preguiça legislativa, motivada pela sanha arrecadatória do Estado, que não parece ser um entusiasta da proposta, já que a contrapartida da concessão de um crédito fiscal é a proporcional redução na arrecadação.

Por fim, as isenções fiscais com fins ambientais também se apresentam como um mecanismo aparentemente eficaz na indução tributária positiva, eis que redundam numa exoneração de tributos em troca da adoção de meios de produção ecologicamente mais desejáveis.

Entretanto, vale referir que, como leciona José Souto Maior Borges, “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e reverso de uma medalha”,<sup>216</sup> de modo que o “poder de isentar é o próprio poder de tributar, visto ao inverso”.<sup>217</sup> Sendo assim, os entes federados somente podem instituir isenções tributárias, mesmo com fins extrafiscais dirigidos ao meio ambiente, em relação aos seus respectivos tributos, de acordo com a distribuição constitucional da competência tributária.

Dentro desse parâmetro, está evidenciado que a adoção de isenções fiscais, assim como de outras ferramentas adicionais àquelas recém analisadas neste trabalho, pode ser um mecanismo eficaz na implementação das políticas de preservação ambiental, dirigindo a conduta dos sujeitos poluentes para caminhos menos agressivos ao meio ambiente.

Todavia, é preciso que o Estado se prepare efetivamente para a adoção de uma política extrafiscal baseada na concessão de benefícios, pois, como acima referido, a concessão de benefício fiscal redundará, efetivamente, em redução da arrecadação tributária.

Há a necessidade, portanto, que o Estado encare as questões tributárias e ambiental, de forma conjunta, de modo a atribuir eficácia às medidas extrafiscais, sem que seja vulnerada a capacidade estatal – do ponto de vista econômico – de prover suas funções primordiais de promoção do bem comum, além de verificar, no arcabouço legislativo pátrio, eventuais limitações à concessão destes benefícios.

As limitações à concessão dos incentivos fiscais têm amparo na Lei Complementar n° 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal que determina veda a renúncia

---

<sup>215</sup> INTERNET. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=387792>>.

<sup>216</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30.

<sup>217</sup> Idem, p. 31.

fiscal, ao referir que a concessão ou alargamento de benefícios fiscais não poderá afetar a arrecadação, e que os mesmos devem estar escorados em correspondentes medidas compensatórias.<sup>218</sup>

Entretanto, tais limitações não podem ser encaradas como uma vedação à concessão dos benefícios fiscais, eis que para a concessão destes há que serem observadas determinadas premissas, que Terence Dornelles Trennepohl identificou nas lições de Marcos André Vinhas Catão:

Porém, como faz Vinhas Catão, duas premissas devem ser, desde logo, bem firmadas: a primeira delas é de que todo incentivo tem de ter um fundamento e ser conveniente à coletividade e não a uma ou outra pessoa, atendendo aos princípios constitucionais; a segunda é a de que produza os efeitos desejados, em outros termos, sejam atendidos os objetivos pretendidos com os objetivos.<sup>219</sup>

Assim, mesmo que por força da Lei de Responsabilidade Fiscal a instituição de benefícios fiscais somente seja admitida em casos excepcionais e sob certas condições, é inexpugnável a adequação da prática indutiva positiva no âmbito ambiental, tendo em vista a própria natureza de direito fundamental coletivo que exsurge do direito ao meio ambiente equilibrado, de interesse geral, portanto, e que haja uma vinculação efetiva entre o benefício concedido e o apuramento das práticas protetivas ao meio ambiente.

Basta, para tanto, que o Estado observe a legislação geral vigente, em consonância com as especificidades das legislações ambiental e tributária.

O fato é que, dentro do quadro posto, a orientação de condutas tributárias de indução positiva que sejam ecologicamente mais adequadas, através da concessão de benefícios fiscais, é uma forma valorosa de aplicação da extrafiscalidade com fito ambiental, cabendo ao Estado criar, através dos instrumentos legislativos próprios, os meios legais para sua aplicação e, com isso, promover políticas públicas de proteção ambiental cuja adoção seja atrativa aos agentes econômicos e, com isso, seja eficaz.

#### **4.2 A extrafiscalidade a partir da progressividade no tempo do Imposto Predial e Territorial Urbano: a indução tributária negativa e o meio ambiente**

Como visto, a indução tributária positiva, fundada na desoneração exacional através da concessão de benefícios fiscais que tenham, como contrapartida, a adoção, pelos agentes

---

<sup>218</sup> Ver art. 14, Lei Complementar nº 101/2000.

<sup>219</sup> TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 105.

econômicos, de procedimentos mais adequados à conservação ambiental, é evidentemente atrativa aos destinatários da norma, eis que, ao cabo, representa uma diminuição dos custos de produção, que são fortemente fermentados pela robusta carga tributária hoje existente.

Todavia, em que pese seja menos atrativa, é preciso reconhecer que a indução tributária negativa, baseada na oneração tributária quando da não observação de procedimentos mais amigáveis ao meio ambiente, é também um mecanismo extrafiscal, que igualmente pode atingir o almejado objetivo conservacionista do meio ambiente, mesmo que por outros meios.

Justifica-se, portanto, o exame desta hipótese, a partir da análise da experiência indutiva através do agravamento de alíquotas do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) quando a propriedade não cumprir sua função social ou, direcionando à matéria ambiental, quando não estiver sendo exercida de forma ecologicamente desejável.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Municípios a competência tributária referente ao IPTU,<sup>220</sup> dando-lhe autonomia para legislar acerca do referido tributo. Por óbvio, como decorrência lógica, a competência para utilização extrafiscal do tributo em questão também foi atribuída aos Municípios. Essas hipóteses são a afirmação da autonomia municipal, como afirma Roque Antônio Carrazza:

Instituindo e arrecadando livremente seus tributos, o Município reafirma sua ampla autonomia, em relação às demais pessoas políticas. Nem o governo federal nem o estadual podem interferir no exercício da competência tributária dos Municípios.<sup>221</sup>

Diante dessa afirmação, se torna possível identificar a forma pelas quais tanto a fiscalidade quanto a extrafiscalidade se manifestam no âmbito do IPTU: a primeira se manifesta a partir da aquisição da propriedade do bem; a segunda, desde o momento em que a propriedade não cumpra sua função social. Para melhor compreender essa ideia, é relevante abordar, concomitantemente, os conceitos de propriedade, e de sua respectiva função social.

De acordo com Darcy Bessone, a propriedade é “um direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua”,<sup>222</sup> conceito que deriva dos próprios termos do artigo 1.228 Código Civil de 2002, a partir da ordem insculpida no inciso XXII do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, que insere o direito de propriedade na seara das garantias individuais.

---

<sup>220</sup> V. art. 156, I, da CF/1988.

<sup>221</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 165.

<sup>222</sup> BESSONE, Darcy. **Direito reais**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 46.

A seu turno, a ideia de que a propriedade deve atender a uma função social é uma decorrência natural da garantia à propriedade individual, que desemboca na escassez de propriedades apropriáveis, de modo que se acentuou o surgimento da noção de que a propriedade, em que pese garantia individual, deve atender, sobretudo, aos interesses sociais.

Assim, por força do regime constitucional vigente, a garantia individual da propriedade só se perfectibiliza a partir do cumprimento, por esta, de sua função social, conforme observa Marciano Buffon, ao afirmar que “pode-se sustentar que o direito de propriedade não é ilimitado, posto que está condicionado ao cumprimento da função social”,<sup>223</sup> de modo que “o proprietário tem o direito de usar, gozar e fruir de seu bem, desde que o faça com a observância do interesse social”.<sup>224</sup>

Sob tais condições, é possível verificar que houve a agregação, ao poder do proprietário, não de uma condição limitadora do exercício de seu direito individual, mas sim, ocorreu a introdução de um novo fundamento em seu regime jurídico, que, conforme observam Cláudia de Campos Araújo *et al*, aproximam a função social da propriedade da questão ambiental, abrindo, inclusive, o flanco para a utilização do IPTU com fins extrafiscais:

Como o direito ao meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado é de interesse da coletividade e também das gerações futuras, devidamente consagrado e amparado pelo artigo 255 da Constituição Federal, o princípio da função social da propriedade assume relevante interesse para a discussão ambiental, e não poderia deixar de ser mencionado no presente trabalho, mesmo porque serve de fundamento para a utilização do IPTU com caráter extrafiscal [...].<sup>225</sup>

Assim, o IPTU poderá ser utilizado com fins extrafiscais, para que se cumpra a função social da propriedade, bem como nos casos em que o proprietário descumpra determinação do poder público, referente à adequada utilização do solo urbano,<sup>226</sup> indicando, àquele, condutas que deva adotar como meio de promoção da proteção ambiental.

Nesse contexto, e como forma de regulamentar as previsões constitucionais, notadamente o artigo 182, § 4º, da Carta, surgiu a Lei nº 10.527/2001, conhecida como Estatuto das Cidades, que, além de arrolar, dentre seus fundamentos, a normatização visando

<sup>223</sup> BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003, p. 130.

<sup>224</sup> Idem.

<sup>225</sup> ARAÚJO, Cláudia Campos de; FERREIRA, Maria Isabel Reis; RODRIGUES, Patrícia Castilho; SANTOS, Simone Marques dos. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Senac, 2003, p. 51.

<sup>226</sup> V. art. 182, § 4º, da CF/1988.

o equilíbrio ambiental,<sup>227</sup> enumera diversos institutos tributários e financeiros que deverão ser utilizados na promoção das políticas de desenvolvimento urbano que visem a consecução dos objetivos vinculados a tal lei.<sup>228</sup>

Dentre os institutos tributários, foi arrolado, expressamente, o IPTU, que, inclusive, nos casos em que a propriedade não cumpra com sua função social, será aplicado de forma progressiva no tempo, mediante a majoração de alíquotas pelo prazo de cinco anos consecutivos<sup>229</sup>, com finalidades nitidamente extrafiscais, pois de acordo com Marciano Buffon, “a exigência do IPTU progressivo no tempo (art. 7º da lei 10.527/2001), em relação ao proprietário de um bem imóvel que não cumpre sua função social, tem natureza extrafiscal”.<sup>230</sup>

Por oportuno, cumpre lembrar que o Estatuto das Cidades impõe, para que seja possível a progressão do IPTU no tempo com fins extrafiscais, no caso do descumprimento da função social da propriedade, a presença de alguns pressupostos, como referem Cláudia de Campos Araújo *et al*:

Os pressupostos para o estabelecimento da progressividade do IPTU como instrumento da política urbana são: a existência de um plano diretor; a existência de uma lei municipal específica para a área incluída no plano diretor; a existência de notificação ao particular, devidamente averbada no registro de imóveis, que fixe prazo e condições estatuídas na lei municipal específica; o descumprimento das obrigações pelo particular. Somente após tais ocorrências poderá o poder público aplicar a cobrança do IPTU progressivo, a partir do exercício seguinte àquele em que se consolidou a alíquota do imposto, sendo que esta não poderá exceder a duas vezes a do ano em que se deu o descumprimento, respeitada a alíquota máxima de 15%.<sup>231</sup>

Verificados, no caso concreto, a presença dos pressupostos enumerados poderá ser aplicada a progressividade do IPTU no tempo com fins extrafiscais, notadamente para a realização do equilíbrio ambiental nas áreas urbanas, caracterizando, de forma objetiva, a indução tributária negativa, calcada na oneração do tributo no caso da propriedade não estar cumprindo, do ponto de vista ambiental, sua função social.

<sup>227</sup> V. art. 1º da Lei nº 10.527/2001.

<sup>228</sup> V. art. 4º da Lei nº 10.527/2001.

<sup>229</sup> V. art. 7º da Lei nº 10.527/2001.

<sup>230</sup> BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003, p. 136.

<sup>231</sup> ARAÚJO, Cláudia Campos de; FERREIRA, Maria Isabel Reis; RODRIGUES, Patrícia Castilho; SANTOS, Simone Marques dos. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Senac, 2003, p. 59.

E frise-se, por oportuno que o regime de progressividade no tempo, em princípio, não padece dos mesmos vícios que macularam a progressividade do IPTU fundada no valor do imóvel, instituída pela Emenda Constitucional nº 29/2000, e que restou julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, por ofender, entre outros elementos, ao princípio da capacidade contributiva.<sup>232</sup>

Entretanto, como afirma Aires F. Barreto, “a progressividade do IPTU só pode verificar-se no tempo e, mesmo assim, observadas as condições fixadas no art. 182 e parágrafos da Constituição de 1988”.<sup>233</sup> E prossegue a lição:

O art. 182 da Constituição prevê uma disciplina extrafiscal, ou seja, a progressividade no tempo do IPTU, como instrumento minimizador do uso ou da manutenção de imóveis em descompasso com a função social da propriedade, observadas as condições fixadas especialmente nos §§ 2º e 4º deste preceptivo. Todavia, ao lado da existência desse balizamento, cerceando a liberdade para criar essa progressão de alíquotas no tempo, a interpretação sistemática do texto constitucional evidencia que o legislador está adstrito, também, à vedação do uso de tributo com efeito de confisco.<sup>234</sup>

Assim, a indução negativa a partir da oneração resultante da progressividade no tempo das alíquotas do IPTU, sem caráter confiscatório, deve ser entendida como medida extrafiscal, e de índole sancionatória, pois somente tem lugar na hipótese de o imóvel objeto da exação não cumprir sua função social, no que se inclui o equilíbrio ambiental.

Darci Realí, inclusive, destaca a adequação do IPTU, dentre os demais tributos da competência municipal, como mecanismo tributário na busca do meio ambiente ecologicamente equilibrado:

Todos os tributos de competência municipal podem ser utilizados para a efetivação da tributação ambiental. Os impostos, como o IPTU, o ISSQN e o ITBI são os tributos mais apropriados para a extrafiscalidade, por não estarem associados a uma contraprestação direta de bens ou serviços aos contribuintes e, portanto, não dependerem da alocação prévia de recursos públicos. A Constituição Federal, por sinal, indica amplas possibilidades para o IPTU, facultando a aplicação da progressividade e da diferenciação de alíquotas, em associação ao cumprimento da função social da propriedade, expressa, entre outros fatores, pela função ambiental.<sup>235</sup>

Mesmo que seja impopular, resta evidente que a oneração do IPTU, no caso do descumprimento da função social da propriedade, que inclui o equilíbrio ambiental, é medida

<sup>232</sup> RE nº 153.771/MG – Pleno, e RE nº 234.105-3/SP – Pleno.

<sup>233</sup> BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 270.

<sup>234</sup> Idem, p. 273.

<sup>235</sup> REALÍ, Darci. **Os municípios e a tributação ambiental**. Caxias do Sul: Educs, 2006, p. 142.

extrafiscal que poderá ser adotada, na busca pelo citado equilíbrio, se presentes os pressupostos legais para sua imposição.

Tem-se, portanto, a possibilidade, aberta pelo Estatuto das Cidades, com espeque na Constituição Federal, de utilização da progressividade no tempo das alíquotas do IPTU como meio de indução negativa de comportamentos ecologicamente mais desejáveis em relação à exploração da propriedade privada, através do caráter extrafiscal da exigência que, onerando o proprietário com o aumento do valor do tributo, visa estimulá-lo a adotar procedimentos direcionados ao cumprimento da função social da propriedade, notadamente sob o aspecto do equilíbrio ambiental e da efetivação das políticas públicas a este fim destinadas.

#### 4.3 A compensação SNUC: tributo ambiental?

Como já referido, a questão da tributação ambiental brasileira carece de efetiva regulação legal, existindo algumas experiências tributárias, vinculadas especialmente à extrafiscalidade, mas sem a instituição, definitiva, de um tributo que, *in natura*, possa ser considerado como um tributo ambiental.

Entretanto, chama a atenção a Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, que criou o Sistema Nacional de Unidades de Conservação [SNUC]. No seu bojo, foram criadas unidades do Grupo de Proteção Integral, cuja implantação e manutenção estão vinculadas a um pagamento de valores, como forma de compensação pela degradação ambiental que poderá decorrer da exploração de determinada atividade econômica.<sup>236</sup>

À primeira vista, em análise superficial, a instituição desta compensação se reveste da característica de internalização das externalidades ambientais, a partir da aplicação do princípio do poluidor-pagador, como já estudado anteriormente.<sup>237</sup> Ratificando essa afirmação, Paulo Affonso Leme Machado já estudou a natureza compensatória do princípio em comento, asseverando:

A compensação ambiental é uma das formas de se implementar o princípio usuário-pagador, antecipando possíveis cobranças por danos ambientais. [...]. A compensação não é um presente que se dá a alguém, pois se compensa por algo que representa um desequilíbrio, isto é, tenta-se o restabelecimento do equilíbrio. O dever de compensar só nasce se for possível imputar a alguém a possibilidade de causar um dano social ou ambientalmente reprovável ou nocivo.<sup>238</sup>

---

<sup>236</sup> V. arts. 8º e 32, Lei nº 9.985/2000.

<sup>237</sup> V. item 1.1.2.

<sup>238</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 69.

Destarte, trata-se a compensação SNUC não de uma punição ao empreendedor pela adoção de determinada atitude que possa ser considerada como ilícita e, portanto, passível de punição. A compensação SNUC é, contrário senso, a imposição de uma obrigação de, através da entrega de dinheiro ao Estado, reequilibrar ou recompor o meio ambiente impactado pelo empreendimento destinado à exploração de atividade econômica.

Todavia, quando examinada amiúde, a compensação SNUC parece revelar, de fato, natureza tributária e, por sua vinculação com a preservação do meio ambiente decorrente de sua utilização como ferramenta da política pública preservacionista, alargaria essa natureza para surgir como um genuíno tributo ambiental.

Tal noção é sustentada por José Marcos Domingues, que refere:

Mesmo que se admita por amor à argumentação que a exigência de apoio não seria necessariamente de aporte financeiro direto ao Tesouro, mas de bens entregues ou de serviços custeados pelo empreendedor, ainda assim a compensação SNUC (valorada em no mínimo 0,5% do custo do empreendimento) recai na definição de tributo do CTN: “Art. 3º (...) prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir...”, onde precisamente a lei complementar tributária contempla como tributo valor exigido do administrado em troca de bens ou serviços que, com o seu dinheiro, o Estado adquiriria ou contrataria. Tomar compulsoriamente dinheiro do particular, ou tomar-lhe compulsoriamente bens ou serviços de valor equivalente sem indenização, estranha doação obrigatória, configura exatamente o mesmo: transferência (ou desembolso, como afinal confessa o parágrafo 1º do art. 5º da Resolução Conama nº 371/2006) compulsória de patrimônio privado ao setor público, isto é, tributo. Entendimento diverso arriscaria obsequiar abuso de direito e a imoralidade fiscal nas finanças públicas nacionais, imolando no altar da forma as suas melhores intenções.<sup>239</sup>

Em que pese a densidade do argumento apresentado, é preciso considerar que não basta o exame (parcial, como feito no texto recém transcrito) da definição de tributo trazida pelo Código Tributário Nacional para classificar, ou não, a compensação SNUC como um tributo. É preciso voltar um passo na hierarquia legislativa, para analisar a eventual adequação da compensação SNUC aos tipos de tributos cuja competência para instituição é distribuída aos entes estatais no texto constitucional.<sup>240</sup>

<sup>239</sup> DOMINGUES, José Marcos. A chamada compensação financeira SNUC. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 133, out. 2006, p. 49.

<sup>240</sup> Em que pese o artigo 5º do CTN afirme, de forma expressa, a existência de uma classificação tricotômica das espécies tributárias (impostos, taxas, e contribuições de melhoria), adota-se, na presente pesquisa, a classificação quinquipartida das espécies tributárias baseada na análise da Constituição Federal de 1988, que agrega, às três espécies antes referidas, os empréstimos compulsórios e as contribuições, eis que, conforme referem Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, “com a promulgação da Constituição de 1988, cada vez mais foram surgindo adeptos da ideia que não se deveria adotar essa tese restritiva da escola tricotômica, reduzindo qualquer tributo a

E a tarefa se complica, e muito, quando se busca enquadrar a compensação SNUC numa das categorias de tributos previstas no Sistema Constitucional Tributário brasileiro, conforme observa Anderson Bittencourt Silva:

Não há dúvida que o valor a ser pago à título de compensação ambiental pelo empreendedor estará sujeito, por expressa fundamentação legal, a uma destinação específica, relacionada à defesa e preservação do meio ambiente. Cuidar-se-ia, portanto, para tal corrente interpretativa, de parcela pecuniária, com previsão em lei, decorrente da expedição de licenciamento ambiental para empreendimentos com significativo impacto ambiental, dentro do campo da licitude – até porque, do contrário, estar-se-ia diante da prática de crime ambiental – e, ainda, exigida com compulsoriedade, sob pena de não ser expedida a licença operacional pelo órgão competente, com o que restaria incontestada a natureza tributária da exação. A dificuldade, contudo, residiria em enquadrar o instituto numa das cinco espécies de tributos existentes em nosso ordenamento jurídico.<sup>241</sup>

Didaticamente, a forma mais efetiva para identificar em qual das espécies tributárias previstas no texto constitucional é possível enquadrar a compensação SNUC parece ser a exclusão, ou seja, verificar, de início, em quais dos tipos tributários ela não se encaixa.

Partindo-se da premissa estabelecida no Código Tributário Nacional, de que para a determinação da natureza jurídica do tributo, irrelevantes serão a “denominação e demais características formais adotadas lei”,<sup>242</sup> bem como a “destinação legal do produto de sua arrecadação”,<sup>243</sup> é necessário levar em conta, para a determinação de tal natureza, a correspondência da hipótese de incidência com a base de cálculo do tipo tributário instituído pela lei.

Destarte, parece impossível caracterizar a compensação SNUC como imposto, pela inexistência de atribuição, a qualquer dos entes federados, da competência tributária para instituir, como hipótese de incidência de um imposto, a concessão de licença ambiental para a exploração de atividade potencial ou efetivamente agressiva ao meio ambiente. Além disso, considerando que a finalidade dos recursos obtidos com a compensação SNUC é o financiamento da implantação e da manutenção de unidades de conservação, tanto a

---

uma das três espécies. Logo depois, o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou a orientação de que não são somente três, mas cinco, as espécies integrantes do Sistema Tributário Nacional (STN). Essa orientação é denominada por alguns autores de classificação quinquipartida”. ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 8. ed. Método: São Paulo: 2009, p. 12.

<sup>241</sup> SILVA, Anderson Bittencourt. Compensação ambiental: tributo ou indenização por danos causados ao meio ambiente? Comentários ao acórdão proferido pelo STF no âmbito da ADIn nº 3.378/DF e ao Decreto Federal nº 6.848/09. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 169, out. 2009, p. 10-11.

<sup>242</sup> V. art. 4º, I, do CTN.

<sup>243</sup> V. art. 4º, II, do CTN.

Constituição Federal <sup>244</sup> quanto o próprio Código Tributário Nacional <sup>245</sup> afastam a possibilidade de classificá-la como imposto, eis que ambos os textos legislativos vedam a vinculação do produto da arrecadação de um imposto a qualquer contraprestação por parte do Estado, como observa Vittorio Cassone:

Imposto é o tributo pago pelo contribuinte sem que este receba diretamente, do ente público, contraprestação. [...] Por isso, que se diz que os impostos destinam-se a custear despesas gerais do Estado (assim entendido a U-E-DF-M), tais como: sua estrutura administrativa, pagamento do funcionalismo público, execução de obras públicas, segurança nacional, etc.<sup>246</sup>

Também não se enquadra a compensação SNUC na categoria dos empréstimos compulsórios, cuja hipótese de incidência, que é a necessidade de obtenção de recursos para fazer frente a despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa (ou sua iminência) ou de calamidades públicas, ou ainda para custear investimentos urgentes de interesse nacional, o que não guarda relação com nenhuma espécie de compensação ambiental.<sup>247</sup>

Igual sorte se tem quando examinada a compensação SNUC em consonância com as previsões aplicáveis às contribuições de melhoria, cujo fato gerador é a valorização imobiliária privada que decorra de uma obra realizada pelo poder público,<sup>248</sup> o que, por óbvio, nada tem a ver com a compensação estudada.

As contribuições sociais<sup>249</sup> também não acolhem a compensação SNUC, eis que, além de custear, especificamente, a seguridade social – previdência, assistência social e saúde pública –, o produto de sua arrecadação está destinado ao suporte das despesas de ordem social, tais como o salário educação – fonte adicional de financiamento do ensino fundamental público, incidem, entre outras bases de cálculo, sobre as folhas de salários, lucro, receita ou faturamento das empresas, não se confundindo tais exações com uma compensação ambiental, cujo objetivo é diverso daqueles atribuídos às contribuições sociais.

A classificação da compensação SNUC como taxa também não parece adequada. Essa ideia decorre da análise das próprias hipóteses de incidência desta espécie tributária prevista no inciso II do artigo 145 da Constituição Federal, que são explicadas por Fabiano Verli:

---

<sup>244</sup> V. art. 167, IV, da CF/1988.

<sup>245</sup> V. art. 18, do CTN.

<sup>246</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 77.

<sup>247</sup> V. art. 148 da CF/1988.

<sup>248</sup> V. art. 145, III, da CF/1988.

<sup>249</sup> V. arts. 149, 195 e 239, da CF/1988.

Também presente no art. 145 da CF de 1988, a taxa é tributo vinculado ao desempenho de atividade estatal referida ao contribuinte. Ela apresenta como fato gerador a prestação de um serviço em favor do cidadão ou, simplesmente, o exercício do poder de polícia relativamente a ele.<sup>250</sup>

De plano, a compensação SNUC se afasta da natureza de taxa pela prestação efetiva ou potencial de qualquer serviço pelo Estado, eis que não há qualquer serviço vinculado à compensação. Sobraria, pois, tentar reconhecer a compensação SNUC como uma taxa remuneratória ao exercício estatal do poder de polícia administrativa que, de acordo com Ruy Cirne Lima, “emana da possibilidade que tem o Estado de impor limites ou restrições ao exercício do direito de liberdade ou de propriedade do particular, de forma a permitir o exercício de todas as atividades”.<sup>251</sup>

Nesse sentido, Luiz Alberto Pereira Filho diferencia a realização de um serviço público do exercício do poder de polícia, eis que o primeiro “consiste na efetivação da prestação de uma atividade que acarretará um benefício, vantagem, utilidade, comodidade ou proveito ao cidadão”,<sup>252</sup> ao passo que o segundo “consubstancia-se na imposição de limites, restrições às condutas dos administrados, no intuito de assegurar o bem-estar da coletividade, bem como proteger e preservar valores relevantes para a sociedade”.<sup>253</sup>

As taxas de polícia, portanto, estão vinculadas diretamente à pessoa do contribuinte, e é a partir da base de cálculo sobre a qual há de incidir a alíquota legal que se obtêm os elementos necessários para determinar o custo real da taxa. Portanto, é “por meio de tal aspecto quantitativo que se dimensionará a atuação estatal específica”,<sup>254</sup> como refere Anderson Bittencourt Silva.

E é justamente aí que a classificação da compensação SNUC como taxa remuneratória do exercício do poder de polícia esbarra, pois, considerando que tanto a Lei n° 9.985/2000 e quanto os Decretos n° 4.320/2002 e n° 6.848/2009 indicam, como base de cálculo da compensação, no mínimo, meio por cento do custo total previsto para a implantação do empreendimento, e que este critério não encontra eco nas hipóteses previstas no inciso II do artigo 145 da Constituição Federal, não há como enquadrar a compensação estudada neste grupo tributário.

<sup>250</sup> VERLI, Fabiano. **Taxas e preços públicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 45.

<sup>251</sup> LIMA, Ruy Cirne. **Princípios do direito administrativo**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 96.

<sup>252</sup> PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As taxas no sistema tributário brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 95.

<sup>253</sup> Idem.

<sup>254</sup> SILVA, Anderson Bittencourt. Compensação ambiental: tributo ou indenização por danos causados ao meio ambiente? Comentários ao acórdão proferido pelo STF no âmbito da ADIn n° 3.378/DF e ao Decreto Federal n° 6.848/09. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n° 169, out. 2009, p. 13.

Ora, se a base de cálculo da compensação SNUC não tem qualquer intimidade com o exercício do poder de polícia, nem com a prestação de qualquer serviço por parte do Estado, por certo que ela não poderá ser enquadrada como taxa, para fins de classificação tributária.

Resta, ainda, examinar uma última hipótese, que é analisar a compensação SNUC a partir da noção da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), introduzida no sistema tributário a partir das previsões do artigo 149 da Constituição Federal, que atribui à União a competência exclusiva para instituir contribuições que tenham como objetivo a intervenção estatal no domínio econômico, como ferramenta de atuação em sua respectiva área.

A natureza tributária da CIDE é ressaltada por Silvana Bussab Endres, que ressalta, inclusive, a submissão daquela à normatização tributária:

Portanto, as normas impositivas das contribuições de intervenção no domínio econômico devem atender às previsões determinadas pelas normas gerais de matéria tributária, especialmente sobre tributos e suas espécies, obrigação, lançamento, crédito, decadência e prescrição. Além disso, submetem-se à legalidade estrita, à irretroatividade e à anterioridade. Isto, porém, não significa que as demais regras do sistema tributário constitucional não se apliquem, eventualmente, às contribuições.<sup>255</sup>

Assim, examinando a ideia básica da CIDE, percebe-se que a mesma revela grande índole extrafiscal, pois seu fundamento é, justamente, a utilização de uma ferramenta tributária para fins de regulação do domínio econômico, de modo a prover uma intervenção do Estado no sentido de criar mecanismos destinados a estimular o desenvolvimento da economia, sendo aqui o ponto de aderência da compensação SNUC a esta espécie tributária, já que, inegavelmente, a defesa do meio ambiente, em equilíbrio com o livre desenvolvimento da atividade econômica, fundamento constitucional da ordem econômica,<sup>256</sup> está entre os diversos aspectos em que a intervenção estatal é necessária.

Além disso, há uma – pelo menos – aparente coadunação da situação em apreço com o princípio do poluidor-pagador, pois resulta na imposição de um gravame financeiro a um determinado empreendimento que, para suportar este ônus, insira em sua cadeia de produção os custos do impacto ambiental resultante de suas operações.

Entretanto, há um detalhe que impossibilita o reconhecimento da compensação SNUC enquanto CIDE: a alínea *a* do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal de 1988

---

<sup>255</sup> ENDRES, Silvana Bussab. Contribuições de intervenção no domínio econômico. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 234.

<sup>256</sup> V. art. 170, CF/1988.

reserva à criação deste tipo de tributo à edição uma lei complementar, o que não ocorre no caso, eis que a compensação SNUC foi instituída pela Lei 9.985, de 18 de julho de 2000 que, formal e materialmente, é lei ordinária. Nessa realidade, considerar a compensação SNUC como CIDE equivaleria a reconhecer, de plano, sua inconstitucionalidade.

Portanto, não é possível reconhecer a compensação SNUC como um legítimo tributo ambiental, eis que a mesma não se enquadra em nenhuma das espécies tributárias previstas no Sistema Constitucional Tributário, de modo que não é possível considerá-la, efetivamente, como um legítimo – e se o fosse, o primeiro – tributo de índole efetivamente ambiental inserido no plexo legislativo nacional.

E frise-se, por oportuno: mesmo se colocada em primeiro plano a funcionalidade extrafiscal dos tributos, é preciso que a espécie seja, de fato, um tributo, de modo que a mera possibilidade de aplicação da exigência pecuniária em que consiste a compensação SNUC com aparentes efeitos extrafiscais não a transforma em exação fiscal.

Ainda não há, portanto, até o presente momento, um tributo legitimamente ambiental em vigência no Brasil. E isto é um signo da morosidade da máquina legislativa nacional, que, seja por falta de interesse político, seja por uma subordinação cega ao interesse do poder e não ao interesse público, deixa de adotar as ferramentas tributárias que, pela possibilidade de aplicação de sua índole extrafiscal, poderiam ser utilizadas em prol da conservação (ou mesmo reparação) do meio ambiente ecologicamente equilibrado, sem prejuízo do desenvolvimento da atividade econômica.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

De toda a exposição formulada ao longo do trabalho, surge, de forma muito clara, a resposta ao problema que motivou esta pesquisa: sim, os mecanismos tributários podem contribuir para o aumento da efetividade das políticas públicas destinadas à preservação ambiental, direito fundamental que é, eis que a conformação do Sistema Tributário Nacional permite que seja atribuída, aos tributos, uma função extrafiscal, que não vise apenas angariar recursos financeiros, mas também estimular comportamentos por parte dos destinatários da imposição fiscal.

Desta forma, a ação tributária extrafiscal, considerando o dever fundamental de pagar tributos, decorrente da noção de que eles têm uma função social evidente, fundada no princípio da solidariedade social, é uma ferramenta efetiva na promoção de políticas públicas de proteção ao meio ambiente.

A partir da extrafiscalidade, o Estado pode intervir nas relações econômicas, buscando induzir comportamentos que sejam mais amigáveis à preservação ambiental, através da indução tributária positiva, desonerando a pressão tributária, ou através da indução tributária negativa, onerando a carga de tributos.

Tais formas de indução podem ser materializadas, em termos de desoneração, pela concessão de benefícios fiscais de diversas naturezas, que, através da redução dos custos tributários, além de estimular os agentes econômicos que adotem procedimentos preservacionistas do meio ambiente. A depreciação acelerada de bens, a autorização para que sejam deduzidos das bases de cálculo dos tributos os custos de aquisição de equipamentos antipoluentes, a concessão de créditos fiscais e as isenções tributárias com fins ambientais são exemplos de mecanismos que poderiam ser adotados para incentivar a opção, dos agentes econômicos, por formas de produção que sejam menos agressivas ao meio ambiente.

De outro lado, em que pese seja uma hipótese menos simpática aos súditos do que a desoneração, a oneração tributária também pode ser um mecanismo extrafiscal eficaz na promoção das políticas públicas ambientais, a partir da perspectiva de que a não opção por procedimentos que privilegiem a conservação ambiental podem representar um aumento do custo tributário, o que estimularia o súdito a optar por atitudes que privilegiam a proteção ao meio ambiente. O caso da progressividade no tempo das alíquotas do IPTU, no caso de propriedades que não cumprirem com sua função social, inclusive sob a perspectiva da proteção ambiental, é um exemplo desse tipo de indução negativa, prevista na Constituição

Federal e regulamentada no Estatuto das Cidades, e que se afigura adequada aos objetivos a que se destina, desde que presentes as características legais para sua instituição.

Ainda, baseando-se no fato de que a criação de um eventual tributo ambiental, mesmo que tenha, precipuamente, função extrafiscal, deve se subordinar aos princípios que regem a tributação, se constatou que a compensação SNUC não pode ser considerada um tributo ambiental, eis que não se enquadra em nenhuma das espécies tributárias previstas no Sistema Constitucional Tributário, de modo que não há, no contexto legal atual, um tributo que possa ser considerado como um tributo legitimamente ambiental em vigência no Brasil.

O fato é que a almejada preservação ambiental somente será realizada a partir da absorção, tanto pelo Estado quanto pelos súditos, que o meio ambiente ecologicamente equilibrado, mais do que um direito, é uma obrigação de todos, e que os atos de hoje, que impactam negativamente sobre o meio ambiente, gerarão efeitos futuros, podendo, inclusive, inviabilizar a conservação da vida natural. A opção por comportamentos que privilegiem a conservação ambiental se afigura, portanto, não apenas como uma necessidade, mas, também, como uma demonstração de civilidade e consciência social.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, Francisco; TENÓRIO, Igor. **Dicionário do imposto de renda**. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório de. **Interpretação conforme a constituição e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 8. ed. Método: São Paulo: 2009.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ALTAMIRANO, Alejandro C. *El derecho tributário ante la constitucionalización del derecho a un médio ambiente sano*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 445-525.

ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARAÚJO, Cláudia Campos de; FERREIRA, Maria Isabel Reis; RODRIGUES, Patrícia Castilho; SANTOS, Simone Marques dos. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Senac, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROS, Luiz Celso de. **Ciência das finanças: direito financeiro**. 4. ed. São Paulo: Edipro, 1991.

BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BESSONE, Darcy. **Direito reais**. São Paulo: Saraiva, 1988.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 217-226.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

\_\_\_\_\_. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

BUTZKE, Alindo; ZIEMBOVICKZ, Giuliano; CERVI, José Roberto. **O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado**. Caxias do Sul: EDUCS, 2006.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Direitos fundamentais e direitos privados**. Trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e Teoria da Constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

\_\_\_\_\_. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CASTRO, Celso Antônio Pinheiro de. **Sociologia do direito**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CINTRA, Marcos. Globalização impõe um novo paradigma tributário. In: WALD, Arnaldo *et al* (Coord.). **O direito brasileiro e os desafios da economia globalizada**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003, p. 47-54.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do tributo e da desoneração tributária**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

CONTO, Mario de. **O princípio da proibição de retrocesso social: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312-331.

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 641-652.

DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DOMINGUES, José Marcos. As taxas e os preços do Ibama: compensações de taxas e outras vicissitudes da TCFA. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 135, dez. 2006, p. 75-94.

\_\_\_\_\_. A chamada compensação financeira SNUC. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 133, out. 2006, p. 43-66.

ELALI, André; ZARANZA, Evandro. Indução econômica por meio da tributação: incentivos fiscais nas microrregiões (aspectos pontuais da Lei 11.196/2005). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, ano 14, nº 71, nov./dez. 2006, p. 7-23.

ENDRES, Silvana Bussab. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 233-353.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FAZOLLI, Silvio Alexandre. Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade. **Revista de direito ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 9, nº 34, abr./jun. 2004, p. 67-86.

FERNÁNDEZ, Luis Omar. *Utilización de la tributación com fines ecológicos*. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, ano 12, nº 55, mar./abr. 2004, p. 202-228.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

FIGUEIREDO, Marcelo. A Constituição e o meio ambiente: os princípios constitucionais aplicáveis à matéria e alguns temas correlatos. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 565-586.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Direitos fundamentais: limites e restrições**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 175-189.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

JARACH, Dino. **O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo**. Trad. de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

KÖHLER, Graziela de Oliveira. **Responsabilidade civil ambiental e estruturas causais: o problema do nexu causal para o dever de reparar**. Curitiba: Juruá, 2011.

LAZARIN, Antônio. **Introdução ao direito tributário**. São Paulo: Atlas, 1984.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios do direito administrativo**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante Lobato; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 624-652.

LORENZO, Wambert Gomes Di. **Teoria do estado de solidariedade: da dignidade da pessoa humana aos seus princípios corolários**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. **Elementos de direito tributário**. Campinas: Bookseller, 2001.

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

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MIRRA, Álvaro Luiz Valery. **Ação civil pública e a reparação ao dano ao meio ambiente**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MORAES, Luís Carlos da Silva. **Curso de direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

\_\_\_\_\_. Tributos com fins ambientais. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 80, maio – jun. 2008, p. 253-283.

\_\_\_\_\_. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra Godói (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.

NITTI, Francesco. **Princípio da ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Atena, 1937.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: estudo de casos e problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides: efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 131, ago. 2006, p. 45-59.

PAULA, Felipe de. **A (de)limitação dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As taxas no sistema tributário brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2002.

PIGRETTI, Eduardo. **Derecho ambiental**. Buenos Aires: Depalma, 1993.

PIVA, Rui Carvalho. **Bem ambiental**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

RAMOS, José Eduardo Silvério. Tributação ambiental: o tributo como instrumento de preservação do meio ambiente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: ano 14, n° 71, nov./dez. 2006, p. 248-273.

RAPOZO, Joana Tavares da Silva. **Limites do princípio da solidariedade na instituição de contribuições sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

REALÍ, Darci. **Os municípios e a tributação ambiental**. Caxias do Sul: EducS, 2006.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 675-723.

RORTY, Richard. **Contingência, ironia e solidariedade**. Trad. de Vera Ribeiro. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra (Coord.) **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89-109.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 235-256.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 51-58.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1994.

SILVA, Anderson Bittencourt. Compensação ambiental: tributo ou indenização por danos causados ao meio ambiente? Comentários ao acórdão proferido pelo STF no âmbito da ADIn nº 3.378/DF e ao Decreto Federal nº 6.848/09. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 169, out. 2009, p. 7-20.

STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

\_\_\_\_\_. **A vinculação dos particulares a direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2004.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A política industrial da era Vargas e a Constituição de 1988. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 254-300.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

\_\_\_\_\_. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano de Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

\_\_\_\_\_. **Direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

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.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VERLI, Fabiano. **Taxas e preços públicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

WERKEMA, Maurício Sirihal. Dedutibilidade das despesas relacionadas com o cumprimento de termos de ajustamento de conduta e de compensações ambientais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 182, nov. 2010, p. 94-106.

WILDNER, Marcio Leandro; OTOBELLI, Suélen. A tributação como ferramenta de controle de consumo: reflexos sobre o meio ambiente. **Revista do Curso de Direito da Faculdade da Serra Gaúcha**. Caxias do Sul: FSG, n. 9, jan. – jun. 2011, p. 169-191.

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: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 527-564.