

## Tributação Ambiental

Luciana Albuquerque Lima<sup>1</sup>

### Resumo:

A emergente crise ambiental e o cenário de risco, típico da sociedade contemporânea, proveniente do intenso desenvolvimento científico, industrial e tecnológico, demandam efetiva atuação do Estado na tentativa de compatibilizar e contemporizar os interesses econômicos com a proteção do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, direito humano de terceira dimensão. Dessa forma, a intervenção do Estado no domínio econômico, e mais especificamente, a tributação ecológica se mostra como alternativa promissora dentre os instrumentos jurídicos existentes para a internalização dos custos ambientais, embora isso não venha se verificando de modo tão eficaz. Este ensaio se volta à investigação deste instrumento e de seus eventuais limites, examinando-se seus fundamentos teóricos e econômicos, assim como os aspectos práticos de sua aplicação. Para realizar essa análise, empreendeu-se pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial. Constatou-se que a utilização de tributos ecologicamente orientados será mais efetiva a partir da permissão da vinculação da receita arrecadada a políticas públicas de caráter ambiental.

**Palavras-chave:** tributação ambiental; princípio do poluidor-pagador; ICMS ecológico.

### Abstract:

The emerging environmental crisis, as well as risk scenery, are typical expressions of the contemporary society, and come from intense scientific, industrial and technological development, and demand effective State actions in order to articulate economic interests with the protection of the right to an ecologically balanced environment; a third-generation Human Right. State intervention in economy and, specifically, ecological tribute regime, thus, appears as a promising alternative policy amongst juridical instruments in application to internalization of environmental costs, although this aspect has not been factually verified. This essay is a research on these instruments and its eventual limits, exploring both its economical and theoretical basis, besides the practical aspects of the instruments application. In order to take this analysis further, bibliographic, law and jurisprudential research were done. It is possible to conclude that ecologically-oriented tributes are more effective when State incomes legally relate a minimum percent of the budget to public environmental policies.

**Keywords:** environmental tribute regime; polluter pays principle; ecological State tax.

### Introdução

Vivemos hoje em meio a uma alarmante crise ambiental global, resultado de séculos de exploração irracional dos recursos naturais e de uma cultura que nunca priorizou a proteção aos bens ambientais. Diante dos níveis insustentáveis nos quais se

---

<sup>1</sup> Luciana Albuquerque Lima. Mestre em Direitos Humanos e Relações Sociais pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará. Doutoranda em Direito da Cidade pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Defensora Pública do Estado do Pará e Professora do Centro Universitário do Estado do Pará. E-mail: lucianalima80@gmail.com.

apresenta a emergente crise global, as atenções mundiais passaram a se voltar para as questões ambientais, em busca de alternativas e mudanças, a fim de evitar o anunciado colapso.

Na verdade, pode-se afirmar que a sociedade contemporânea caracteriza-se por ser uma “sociedade de risco”, em que a produção de mercadorias em grande escala e o desenvolvimento científico e industrial, trazem como consequências resultados imprevisíveis e uma situação latente de incerteza, em que os elementos do perigo e do risco são potencializados.

O Estado tem um papel fundamental no manejo da questão ambiental, uma vez que os desequilíbrios existentes não se solucionarão sem a necessidade da intervenção estatal, por meio da utilização dos instrumentos jurídicos para compatibilizar os interesses econômicos com a proteção do meio ambiente.

Refletindo a crescente preocupação social com as questões ambientais, vem o presente trabalho analisar, sob vários enfoques, a intervenção estatal no domínio econômico, e mais especificamente, a tributação ecológica, ou seja, o uso de instrumentos tributários para a promoção da internalização dos custos ambientais. Importante, neste estudo, também é a noção do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito humano de terceira dimensão, o que justifica o empenho do Poder Público na sua promoção.

Procuramos abordar, ao longo do presente trabalho, os fundamentos teóricos e econômicos da utilização dos tributos em matéria ambiental, assim como os aspectos práticos de sua aplicação, assim como algumas experiências na aplicação da tributação como instrumento de política ambiental.

São todos estes aspectos que permeiam a tributação ecológica que este trabalho pretende contemplar, apresentando-se como uma abordagem inicial deste tema que tanta relevância vem adquirindo no cenário jurídico. Almeja também fomentar a discussão acerca do papel do Estado na construção de um meio-ambiente harmônico, numa época em que a proteção ambiental tem que ser priorizada.

A pressão social faz com que seja imperiosa a criação de um novo Direito Tributário, comprometido socialmente, e capaz de atender aos anseios da coletividade. Os doutrinadores acreditam que em breve se fará uma significativa reforma fiscal verde, com a

utilização cada vez mais vasta de tributos ecologicamente orientados.

A importância deste trabalho reside, portanto, na ênfase à implementação de uma tributação racional, como meio para se alcançar a concretização dos direitos humanos e a consecução dos objetivos constitucionais, dentre os quais está a preservação ambiental, essencial à qualidade de vida e à dignidade da pessoa humana.

Necessário esclarecer, ainda neste intróito, que o termo “meio ambiente” empregado no presente estudo deve ser entendido em seu sentido mais amplo, compreendendo toda a classificação utilizada doutrinariamente para fins didáticos – meio ambiente natural ou físico, meio ambiente cultural, meio ambiente artificial e meio ambiente do trabalho<sup>2</sup>. Ou seja, o meio ambiente não se restringe apenas ao meio físico e aos recursos naturais, abrangendo também o patrimônio histórico, artístico, turístico, os espaços urbanos construídos e o direitos dos trabalhadores a um ambiente de trabalho sadio e higiênico.

## 1 A Crise ambiental

Desde o surgimento da espécie humana na Terra, o homem utiliza os recursos naturais para prover suas existência e subsistência, esgotando-os sem maiores preocupações com a sua conservação ou reposição.

A partir do século XVIII, com o advento da Revolução Industrial e o intensificado desenvolvimento por ela trazido, a exploração desenfreada dos recursos naturais tem se agravado demasiadamente, e em plano mundial. Além da exploração ambiental predatória, a revolução industrial trouxe consigo também a exploração humana e social.

Ademais, as nações que se tornaram mais industrializadas e desenvolvidas passaram a também explorar as menos desenvolvidas, em uma descomedida ânsia pelos poderes político e econômico. O aspecto econômico, por sua vez, era o valor mais alto, a força motriz do mundo (como sempre o fora e ainda o é). A única preocupação era o lucro, que deveria ser imediato. Atenções para com os aspectos sociais ou ambientais não havia,

---

<sup>2</sup> FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Manual de direito ambiental e legislação aplicável*. 2ª ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 1999, p. 53-67.

até porque os prejuízos ainda não eram patentes. Esta postura, reiterada ao longo de séculos, viria a deixar ao mundo seqüelas irremediáveis.

Até a década de 1950 do século passado, estas nações industrializadas possuíam o modelo de desenvolvimento a ser reproduzido pelos países em desenvolvimento ou subdesenvolvidos. E esse estilo de desenvolvimento passou a ser de fato “importado”, ignorando as diferenças de características físicas, humanas e sócio-culturais entre as nações, o que veio a acarretar sérios desequilíbrios sociais.

No Brasil, a ideologia militar, que vigorou durante décadas de regime autoritário, primava pelo desenvolvimento a qualquer custo, considerando as preocupações ambientais questões de menor relevância. A idéia de empregar recursos na conservação do meio ambiente era tida como estúpida e, portanto, fortemente rechaçada. O único objetivo a ser logrado era o do crescimento.

É sabido que o processo de desenvolvimento dos países é custeado pelos recursos naturais, o que acarreta a degradação das condições ambientais e de vida como um todo, em um ritmo alarmante. Naquela época, havia o agravante de que nada era feito com o intuito de preservar ou reparar os danos causados. Porém, com o tempo, a intensificação dos processos destrutivos e dos problemas socioambientais globais por eles acarretados fizeram com que emergissem as preocupações com a preservação do ambiente. Preocupações estas que têm continuamente crescido desde meados da década de 1960.

A sociedade mundial passou a considerar questionável sua estratégia de desenvolvimento, que ignorava por completo a questão ambiental. Percebeu, ainda, que, em virtude disto, os prejuízos causados eram inestimáveis e às vezes irreversíveis, e a degradação do ambiente chegara a níveis insuportáveis.

Como produto desta preocupação mundial, encontros internacionais com o desiderato de estudar e solucionar os problemas ambientais começaram a ser realizados, e essas discussões culminaram com a elaboração do conceito de desenvolvimento sustentável. Esta evolução merece análise mais detalhada.

A comunidade internacional foi alertada dos riscos de um desenvolvimento inconseqüente pela primeira vez por meio do relatório “Os Limites do Crescimento”, elaborado pelo Clube de Roma, formado por um grupo de pesquisadores sobre questões ambientais. Este relatório trouxe uma visão catastrofista, que preconizava a necessidade de

paralisar imediatamente o crescimento econômico e populacional, como forma de evitar uma grande catástrofe mundial, que fatalmente ocorreria se as nações permanecessem ignorando os seus limites. Era a proposta do “Crescimento Zero”, que atingia diretamente os países não desenvolvidos, que estariam, por esta proposta, fadados a permanecer pobres e carentes de desenvolvimento, porque não haveria mais capacidade de o planeta suportar mais desenvolvimento.

Em 1972, na “Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano”, ou simplesmente “Conferência de Estocolmo”, as nações desenvolvidas, já cientes de que a degradação ambiental era fruto do crescimento econômico, e ainda disseminando a proposta do “Crescimento Zero”, conscientizaram-se de que havia urgência na correção e reversão dos problemas ambientais e sociais. O lema era reagir, e sobretudo, corrigir. Foi um grande marco, sendo que o documento produzido, a “Declaração sobre o Meio Ambiente Humano” se converteu em uma agenda padrão e em uma política comum para as ações ambientais a serem adotadas pelos países participantes.

A expressão “desenvolvimento sustentável” foi pela primeira vez utilizada e conceituada em 1987, no relatório da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, “Nosso Futuro Comum”, conhecido vulgarmente como “Relatório Brundtland”, que assim preceitua: “O desenvolvimento sustentável é aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades”<sup>3</sup>. O conceito de desenvolvimento sustentável passou então a desfrutar de grande reconhecimento, sendo galgado a uma posição central dentro do ambientalismo, e as autoridades governamentais foram alertadas da necessidade da adoção de políticas públicas efetivas.

Em 14 de junho de 1992, no Rio de Janeiro, foi realizada a “Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento”, ou “Conferência do Rio de Janeiro”, que ficou comumente conhecida como “Eco-92”. Neste encontro, que teve grande repercussão em nível internacional, concluiu-se que, mais que tão somente corrigir, impunha-se a necessidade de preservar, de tentar evitar ou minimizar os danos ambientais.

---

<sup>3</sup> Não se pode ignorar, entretanto, que a idéia de equidade intergeracional traz uma série de dificuldades do ponto de vista jurídico. Não se pode falar, por exemplo, em direitos das futuras gerações, pois os não nascidos não têm direitos em sentido estrito. Ademais, seria o caso de estabelecer limites temporais a essa salvaguarda das gerações futuras? Até o momento, o Direito ainda não foi capaz de responder satisfatoriamente a essas questões.

A Declaração do Rio de Janeiro<sup>4</sup>, um dos documentos assinados na ocasião, que teve como característica a unanimidade, traz em pelo menos onze de seus vinte e sete princípios, a utilização da noção de desenvolvimento sustentável. Na Eco-92, também foi elaborada a “Agenda 21”, documento de cunho programático, que adota como princípio e meta o desenvolvimento sustentável.

O binômio desenvolvimento sustentável se erige como a harmoniosa solução para a permanente tensão entre desenvolvimento econômico e preservação do meio ambiente. Entretanto, tal afirmação deve ser vista com cautela e parcimônia, uma vez que a noção de desenvolvimento sustentável ou mesmo de sustentabilidade é bastante questionada na doutrina pelas ambiguidades e imprecisões que encerra, de modo que inexistente hegemonia no discurso<sup>5</sup>.

O fato é que tão somente a declaração de todas essas diretrizes expostas aqui são insuficientes para induzir novos comportamentos por parte dos agentes poluidores. Há a necessidade de intervenção do poder público na seara ambiental, até porque o direito a um sadio e equilibrado meio ambiente foi erigido à categoria de direito humano fundamental, como será visto no capítulo seguinte.

## **2 O Direito a um meio ambiente equilibrado como direito humano de 3ª dimensão**

O fato de ser o equilíbrio ambiental imprescindível para a qualidade da vida humana faz com o que o direito a um meio ambiente sadio e equilibrado seja hoje considerado um dos direitos humanos fundamentais.

O direito a um sadio meio ambiente é extensão do próprio direito fundamental à vida, e deve ser concebido não somente do ponto de vista da existência física, ou seja, como imprescindível à própria sobrevivência, mas também no que concerne

---

<sup>4</sup> CNUAD (1992).

<sup>5</sup> Uma interessante posição é trazida por Henri Acselrad (ACSELRAD, Henri. *Discursos da Sustentabilidade Urbana*. In: Revista Brasileira de Estudos Urbanos e Regionais, Campinas, 1999, p. 79-90). O autor afirma que no discurso atual, na definição de sustentabilidade, recorrentes são as expressões interrogativas como “um princípio em evolução”, “um conceito infinito”, “que poucos sabem o que é” e “que requer muita pesquisa adicional”, aduzindo que a sustentabilidade é uma noção a que se pode recorrer para tornar objetivas diferentes representações e idéias”, concluindo que “a definição que prevalecer vai construir autoridade para que se discriminem, em seu nome, as boas práticas das ruins. Abre-se, portanto, uma luta simbólica pelo reconhecimento da autoridade para falar em sustentabilidade”.

à dignidade dessa existência.

Esclareça-se que no presente trabalho as expressões ‘direitos humanos’ e ‘direitos fundamentais’ serão utilizadas indistintamente como sinônimas, embora se reportem a significados distintos.

Ingo Sarlet<sup>6</sup> esclarece com muita propriedade esta problemática da delimitação e da definição na seara terminológica. Segundo ele, não há consenso doutrinário, como também não houve na redação de nossa Constituição Federal, na esfera conceitual e terminológica entre estes termos. A explicação mais corriqueira e procedente é que o termo ‘direitos fundamentais’ é utilizado para definir “os direitos do ser humano reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado”, enquanto que a expressão ‘direitos humanos’ “guardaria relação com os documentos de direitos internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional”, e que, por tal razão, aspirariam a uma “validade universal, para todos os povos e tempos, de tal sorte que revelam inequívoco caráter supranacional”. O fato é que não são expressões incompatíveis ou mutuamente excludentes, mas de dimensões cada vez mais interrelacionadas.

Como é sabido, a concepção atual dos direitos humanos fundamentais tem sua gênese na conjugação de várias fontes, entre elas as tradições das diversas civilizações, os pensamentos filosófico-jurídicos, a idéia de direito natural e mesmo os princípios judaico-cristãos<sup>7</sup>. Há doutrinadores que afirmam serem os direitos humanos inerentes à natureza humana, e como tal, anteriores e preexistentes ao Estado e às Constituições. O fato é que os direitos humanos foram se originando e construindo a partir das diferentes lutas e circunstâncias históricas.

Entretanto, a inclusão da questão ambiental entre os direitos humanos fundamentais é recente, originando-se de uma moderna classificação doutrinária para os direitos humanos fundamentais, ante a sua constante ampliação, cujo critério é a ordem histórica em que passaram a ser reconhecidos pelas Constituições: há os direitos humanos de primeira, de segunda e terceira dimensões.

---

<sup>6</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 31-38.

<sup>7</sup> MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 19.

Os direitos humanos de primeira dimensão são considerados os direitos individuais civis e políticos clássicos, exurgidos com a Revolução Francesa. Eram direitos opostos contra o Estado, e perante o Estado, com o fim de limitar o seu poder, preservando o valor supremo da liberdade. Eram direitos com *status* negativo, que impunham abstenções por parte do Estado. Foi constatado, contudo, que estes direitos subjetivos contra o Estado não eram suficientes, devendo o ordenamento jurídico abrigar novos direitos, que pudessem, efetivamente, garantir uma real liberdade. Surgem, dessa forma, os direitos de segunda geração.

Os direitos humanos de segunda dimensão, por sua vez, são os direitos sociais, econômicos e culturais oriundos da crise social do início do século, chamados comumente de direitos sociais ou coletivos, surgidos da necessidade de atividades positivas por parte do Estado. O Estado não mais apenas ameaça à esfera de liberdade do indivíduo. Ele passa a ser visto como concretizador das liberdades, ou seja, como promotor de desenvolvimento econômico e justiça social por meio de suas ações. São direitos a prestações sociais estatais como assistência social, saúde, educação, etc. “Não se cuida mais, portanto, de liberdade do e perante o Estado, e sim de liberdade por intermédio do Estado”<sup>8</sup>.

O que interessa no presente trabalho, entretanto, são os direitos fundamentais de terceira dimensão, também denominados de direitos de solidariedade ou fraternidade, categoria em que está classificado o direito a um meio ambiente equilibrado. Englobam, ainda, o direito à paz, à qualidade de vida, à autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento, etc. São bastante peculiares, distanciando-se da clássica divisão do direito. Não podem ser considerados públicos em sua essência, tampouco privados. São difusos, de titularidade coletiva. Afastam-se da figura do homem-indivíduo, encontrando-se em uma esfera transindividual, de uma pluralidade de sujeitos.

Corroborando esta concepção, Antunes<sup>9</sup> sustenta que “o nosso posicionamento é no sentido de considerar que os interesses difusos se revestem da característica de serem um prolongamento e uma extensão dos direitos humanos fundamentais”.

---

<sup>8</sup> SARLET, Ingo Wolfgang, *op. cit.*, p. 52.

<sup>9</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 1998, p. 384.



Citando Pérez Luño, Ingo Sarlet<sup>10</sup> considera os direitos fundamentais de terceira dimensão uma resposta ao fenômeno denominado de “poluição das liberdades”.

A Jurisprudência pátria reafirma o entendimento acima exposto, sendo que o reconhecimento do direito a um meio ambiente equilibrado como direito humano fundamental já vem sendo feito pelos Tribunais Administrativos e Judiciais não só pátrios, mas de todo o mundo, merecendo destaque o posicionamento do Supremo Tribunal Federal: “Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado: a consagração constitucional de um típico direito de terceira geração” (RTJ, 158/206).

Merece destaque, desta forma, a atuação do Supremo Tribunal Federal na construção da concepção do direito ao meio ambiente saudável como direito fundamental. Mesmo antes da Constituição de 1988, já se verificavam julgados importantes, onde a prevalência da proteção ao meio ambiente sobre a propriedade individual já era defendida, como no AGRSS 209/SP, Rel. Min. Rafael Mayer, julgado em 16.03.1988, DJ 17/08/88. Outros julgados como a ADIMC 487, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgado em 09.05.1991, DJ 11.04.1997; o MS 22.164-0/SP Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 30.10.1995, DJ 17.11.1995; e o RE 134287/SP Rel. Min. Celso de Mello, também são dignos de atenção.

Desta forma, infere-se que, como direito humano fundamental, um ambiente equilibrado é irrenunciável para se alcançar o respeito à dignidade da pessoa humana, em seu sentido mais amplo. Assim, incontestemente é que o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado desfruta do *status* de direito humano fundamental, proclamado constitucionalmente.

É bem verdade que não está ele incluído entre os direitos fundamentais da pessoa humana reunidos pelo legislador constituinte no artigo 5º da Constituição Federal. Entretanto, o *caput* do artigo 225 não deixa dúvidas ao proclamá-lo como direito de todos, o que é ratificado pela cláusula de abertura propiciada pelo artigo 5º, §2º da Constituição Federal. Estão entre os denominados por Ingo Sarlet<sup>11</sup> de “direitos fundamentais fora do catálogo”.

Sendo um dos direitos humanos fundamentais, o direito a fruição de um meio ambiente equilibrado é uma das previsões absolutamente necessárias a todas as

---

<sup>10</sup> SARLET, Ingo Wolfgang, *op. cit.*, p. 55.

<sup>11</sup> *Ibid*, p. 126-128.

Constituições. A Constituição Federal de 1988, eminentemente ambientalista, como já dito, prevê expressamente este direito, como direito social, em capítulo próprio (Capítulo VI do Título VII – *Da Ordem Social*), sendo que as questões ambientais são abordadas por diversas outras vezes, ora de modo explícito, ora implícito.

É, entre as constituições brasileiras, a pioneira a tratar especificamente da questão ambiental. As anteriores em nada se reportavam à proteção do meio ambiente. A que mais se aproximou foi a de 1946, a qual dispunha acerca da proteção da saúde e da competência da União para legislar sobre águas, florestas, caça e pesca.

Para Cristiane Derani<sup>12</sup>, a premissa de que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito fundamental está fundada numa compreensão material do direito fundamental, e não numa compreensão formal, uma vez que, segundo ela, um direito é fundamental quando seu conteúdo invoca a construção da liberdade do ser humano. Essa liberdade, ainda segundo a autora, é a liberdade da vida, de ter as condições de manutenção e reprodução da existência garantidas.

Conclui a autora (DERANI, 1998, p. 92) que o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado “não é um direito inerente à natureza humana, mas o resultado de fatores sociais que permitiram e até mesmo impuseram a sua cristalização sob forma jurídica, explicitando a sua relevância para o desenvolvimento das relações sociais”.

Fundamental é que, formulemos aqui, ainda neste capítulo, a idéia que permeará todo o trabalho: a de que a implementação dos direitos fundamentais depende da atuação estatal, em todas as suas formas de poder (legislativa, executiva e judiciária). A dignidade da pessoa humana só é possível por meio da proteção dos direitos fundamentais em todas as suas dimensões. A função do Estado é assegurar de forma ampla e irrestrita a dignidade da pessoa humana, através de suas políticas públicas.

### **3 A atuação do Estado na defesa e proteção do meio ambiente**

As funções do Estado se alteraram ao longo do tempo, adquirindo novas

---

<sup>12</sup> DERANI, Cristiane. Meio ambiente ecologicamente equilibrado: direito fundamental e princípio da atividade econômica. in FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. *Temas de direito ambiental e urbanístico*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 91-96.

feições, para atender aos anseios sociais. Tais mutações estão intimamente ligadas ao desenvolvimento da noção de direitos humanos e às transformações por ela sofridas ao longo da história.

Como o direito ao meio ambiente sadio e equilibrado foi erigido ao patamar de direito humano fundamental e os poderes públicos têm a obrigação de implementar políticas públicas que busquem a concretização dos direitos humanos, o Estado deve ser promotor da preservação ambiental. Para Oliveira<sup>13</sup>, a responsabilidade que deve ser assumida pelo Poder Público na preservação do meio ambiente é monumental.

O dever do Estado na tutela do meio ambiente, ou, em outras palavras, a concretização do direito fundamental a um meio ambiente ecologicamente equilibrado pelo Estado, vem explicitamente previsto no *caput* do artigo 225, no Capítulo de Meio Ambiente da Constituição, cuja transcrição se faz bastante oportuna:

Art. 225 – Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, **impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações** (grifos nossos).

Não é apenas um dever ético e moral, mas imposto legalmente, e pela Lei Máxima do País, o que traduz sua tamanha importância.

Para Cristiane Derani<sup>14</sup>:

A Constituição de 1988, ao trazer estes direitos fundamentais sociais, preconiza necessariamente a quebra do mito liberal da cisão Estado-sociedade civil. Rechaça a Constituição este mito liberal e, embora boa parte da doutrina não se aperceba, não o substitui pelo mito da centralização no Estado das decisões e programas de ação. O que há de mais vibrante na Carta Brasileira é o reconhecimento da indissolubilidade entre Estado e sociedade civil. Reconhece a Constituição que todo problema de política econômica, social e ambiental só pode ser trabalhado quando reconhecida a unidade Estado-sociedade civil e quando garantidos os instrumentos de atuação conjunta. Com este movimento caminha-se para a efetividade dos direitos fundamentais sociais, especificamente do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Sua realização envolve a ação e abstenção do Estado e do setor privado, dentro de um processo comunicativo. Estado e sociedade formam um todo que revela o Estado Democrático de Direito. Esta construção se dá na prática efetiva de atos administrativos e privados visando construir os direitos fundamentais sociais.

<sup>13</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 15.

<sup>14</sup> DERANI, Cristiane, *op. cit.*, p.95.

Além da obrigação imposta pelo artigo 225, no plano da ordem econômica constitucional, também se impõe ao poder público a observação do princípio da defesa do meio ambiente, na orientação da atividade econômica e na sua atuação como agente econômico, por força do disposto no artigo 170, inciso VI da Constituição Federal.

Para que seja possível compatibilizar o desenvolvimento econômico e social com o respeito e preservação do meio ambiente, faz-se imprescindível a adoção de planejamentos prudentes, que se viabilizam, basicamente, por meio da implementação de políticas ambientais.

Infelizmente, o fato é que a proteção ambiental nunca fora priorizada nas políticas públicas. As diretrizes do desenvolvimento sustentado (adequar o comportamento empresarial aos objetivos de preservação do ambiente), tão festejadas entre os doutrinadores ambientalistas, têm sua eficácia condicionada à sua efetiva penetração nos programas e políticas de governo. E esta penetração, por sua vez, para ser efetiva, necessitaria de uma profunda mudança de valores sociais, o que seria tarefa bastante árdua, tamanho é o seu enraizamento. Falta, mais do que recursos, interesse na aplicação e implementação de suas diretrizes.

A implementação das diretrizes de sustentabilidade, como meio de superar a atual situação de degradação ambiental demanda uma verdadeira revolução, que altere profundamente a consciência e a conduta dos agentes governamentais.

Ocorre, porém, que eles, assim como todos nós, receberam por legado um sistema ético lacunoso, e portanto, falho. A moral que nos é ensinada é sobretudo individual, o que acarreta que os valores morais expressos em nossas normas jurídicas, em razão dos reflexos políticos, econômicos e culturais espelham a individualidade e a liberdade burguesa, minimizando o seu alcance social, o que não mais se coaduna com os anseios e problemáticas sociais.

Esse legado nos foi doado por um sistema filosófico deveras arraigado no pensamento ocidental, que é o antropocentrismo, que concebe o homem como centro de tudo na Terra e, via de consequência, como superior e dominador da natureza. Tal sistema faz parte do movimento humanista, dominante desde a Renascença.

Tratando-se de meio ambiente, entretanto, o fundamental é o bem comum,

ou seja, justamente o aspecto social da ética e da moral, o seu cunho de solidariedade, ao qual não estamos habituados. Falta aos agentes públicos essa consciência ética ambiental, de sorte que continuam a agravar a hodierna situação de desequilíbrio ambiental.

No aspecto prático, segundo Domingues de Oliveira<sup>15</sup>, o primeiro passo é a coordenação entre políticas e órgãos governamentais da área econômica e da área ambiental, uma vez que normalmente não se verifica este intercâmbio, pois os órgãos responsáveis pelo planejamento econômico não tem como atribuição a proteção ambiental, e como não recebem interferência dos setores ambientais do governo, tendem a não avaliar as repercussões ambientais de suas decisões.

José Américo Tristão<sup>16</sup> assevera que duas formas de indução de comportamento têm sido propostas – os chamados instrumentos de política de comando e controle, quando o governo estabelece normas, regulamentos e padrões para restringir a atuação dos agentes poluidores, como os regulamentos que prescrevem padrões de emissão de poluentes e o licenciamento de atividades poluidoras, por exemplo; e os instrumentos econômicos, que utilizam políticas de mercado e incentivos fiscais. Estes instrumentos econômicos visam a internalização das externalidades, como se verá mais adiante, procurando induzir o comportamento dos agentes poluidores, por intermédio de benefícios ou onerações.

São vários os instrumentos econômicos de que se pode valer o Estado na proteção e defesa do meio ambiente, como as licenças de poluição negociáveis; os subsídios, quando os agentes econômicos são incentivados a exercer suas atividades de modo benéfico ao meio ambiente; o sistema de devolução de depósitos; e, por fim, os tributos ambientais, que por serem o objeto do presente trabalho, serão discutidos pormenorizadamente *a posteriori*<sup>17</sup>.

#### 4 O princípio do poluidor-pagador

---

<sup>15</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 15.

<sup>16</sup> TRISTÃO, José Américo Martelli. *Tributação ambiental: aspectos práticos e teóricos* in PESQUISA E DEBATE. Revista do Programa de Estudos de Pós-Graduação em Economia Política. São Paulo: Departamento de Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da PUC-SP, 2003. vol. 14, n.1(23), p. 77.

<sup>17</sup> Maior detalhamento pode ser encontrado em Tristão (*ibid*, p. 78).

Este princípio adquire grande relevância pois trata da responsabilidade pelos custos sociais da degradação ambiental. Segundo Tristão<sup>18</sup>, a origem do princípio do poluidor-pagador se deu na obra pioneira de Arturo C. Pigou “The Economics of Welfare”, publicada em 1920 pela primeira vez, onde o autor trata das externalidades.

O princípio do poluidor-pagador foi adotado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento dos Estados – OCDE em 1972 como orientação para políticas ambientais adequadas, e desde então, passou a ser amplamente aceito pelos governos, tendo sido incluso na Declaração do Rio de Janeiro sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992 em seu item 16<sup>19</sup>.

O princípio do poluidor-pagador preceitua que o agente poluidor deve arcar com o custo das medidas de prevenção e controle da poluição adotadas pelo governo para garantir o equilíbrio ambiental. O poluidor seria diretamente responsabilizado pela reparação dos danos causados, integrando em seus custos de produção o valor das medidas de proteção ambiental. Seria uma espécie de distribuição mais justa de custos entre os poluidores e a sociedade.

Domingues de Oliveira<sup>20</sup> concebe que este princípio deve ser visto sob dois aspectos. O primeiro seria o impositivo, ou seja, o Estado deve impor ao poluidor que pague por sua atividade poluidora, de modo ele arque com o custo despendido com os serviços públicos relativos a preservação e recuperação do meio ambiente ou à fiscalização ambiental. O segundo aspecto seria o sentido seletivo da atuação estatal, ou seja, o poder público utilizar a tributação como meio de estimular certas atividades compatíveis com a proteção ambiental e desencorajar atividades maléficas ao meio ambiente.

Há, ainda, quem defenda uma tripla dimensão do princípio do poluidor-pagador, que teria, uma função redistributiva (proibindo o excesso de poluição e onerando-o a ponto de demover o poluidor do intento de continuar poluindo), uma função preventiva, além de uma função curativa, em que o poluidor é o responsável integral pelos danos causados às vítimas da poluição.

Decerto, a formulação do princípio do poluidor-pagador não é isenta de críticas. O princípio do poluidor-pagador, esclarecem os doutrinadores, não deve ser

---

<sup>18</sup> *Ibid*, p. 80.

<sup>19</sup> *Ibid*, p. 81.

<sup>20</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p.18.

concebido como uma punição ao poluidor, nem como uma consolação ineficaz pela degradação causada. O risco que a aplicação deste princípio traz é que seja ele interpretado como uma “licença para poluir”.

Outra crítica é que muitas vezes o valor que é cobrado dos agentes poluidores é repassado ao consumidor final, o que, de certo modo, é positivo, pois induz o consumidor a consumir produtos que usem tecnologia limpa. Outros se referem, ainda, ao fato de o Estado também ser poluidor, o que subverteria a aplicação do princípio.

Para José Marcos Domingues de Oliveira<sup>21</sup>, o princípio do poluidor-pagador “pode realizar-se tanto através do licenciamento administrativo, da imposição de multas, da determinação de limpeza ou recuperação ambiental, como pela cobrança de tributos, enquanto fonte de recursos para custeio da proteção ambiental”.

A instituição de tributos sobre a poluição é um dos instrumentos econômicos onde se aplica o princípio do poluidor-pagador de forma prática. Pigou já defendia essa aplicação prática do referido princípio.

## 5 A tributação ambiental

Primeiramente, antes da análise da tributação ambiental em si, parece conveniente, para sua melhor compreensão, a abordagem anterior de alguns aspectos. O primeiro deles é a intrínseca relação entre a economia e o meio ambiente.

As relações econômicas têm fundamental importância na implementação do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, porque os resultados da atividade econômica atingem diretamente o meio ambiente como recurso natural e por ser ele o palco onde são travadas as relações sociais.

Desta forma, como prescreve a Constituição Federal, em seu artigo 170, inciso VI, o desenvolvimento da atividade econômica deve se pautar no princípio da defesa do meio ambiente. Os princípios e as liberdades contidas em nossa Constituição, assim, devem ser entendidos harmonicamente, e não como mutuamente excludentes, mesmo porque estão na mesma base hierárquica. É o caso do princípio de livre iniciativa

---

<sup>21</sup> *Ibid*, p. 16.

econômica e o princípio de defesa do meio ambiente.

A realização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado pressupõe a obediência ao princípio da defesa do meio ambiente nas atividades econômicas. Cristiane Derani<sup>22</sup> afirma:

Uma economia ecologicamente alinhada, isto é, uma economia que considera os aspectos ambientais de qualidade do ambiente e sustentabilidade dos recursos, é uma economia que se desenvolve pautada no princípio da defesa do meio ambiente, inscrito na ordem econômica constitucional, e que se destina a realizar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado conforme dispõe o artigo 225 da Constituição. O princípio da defesa do meio ambiente inscrito na ordem econômica constitucional toma uma forma específica de relacionamento social, a atividade econômica. Quando realizado, contribui para a obtenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado. A reprodução de atividades privadas e a intervenção estatal no domínio econômico devem estar pautadas no preenchimento desse princípio.

Devemos considerar o meio ambiente sob o prisma econômico, constatando que é ele um fator de produção, sendo utilizado para a produção de uma série de bens e serviços, e também um bem econômico por si só, que pela sua simples existência, produz serviços e satisfações<sup>23</sup>. Ambos estes aspectos transparecem a existência de um valor econômico do meio ambiente, o que não significa dizer que ele possa ser traduzido por um preço de mercado, até porque a maioria dos bens e serviços ambientais não são “transacionados” no mercado, havendo necessidade de técnicas para dimensioná-los, que levem em conta os custos da degradação ambiental.

José Américo Tristão<sup>24</sup>, citando Marques e Comune, representa o valor econômico total do ambiente pela expressão “valor econômico = valor de uso + valor de opção + valor de existência”, onde valor de uso é o “atribuído pelas pessoas que de fato usam ou usufruem do recurso ambiental em risco”; valor de opção se refere à “opção para uso futuro ao invés do uso presente”, este inserido no valor de uso; e, por fim, o valor de existência representaria “um valor atribuído à existência do meio ambiente, independentemente do seu uso atual ou futuro”, como o valor atribuído a animais em extinção. Esses valores atribuídos aos bens ambientais também levam em conta algumas variáveis como a singularidade do bem, caso em que é difícil quantificar o valor da perda; a irreversibilidade dos malefícios causados aos recursos ambientais; e a incerteza

---

<sup>22</sup> DERANI, Cristiane, *op. cit.*, p. 100.

<sup>23</sup> TRISTÃO, José Américo Martelli, *op. cit.*, p. 75-76.

<sup>24</sup> *Ibid*, p. 76.



quanto à possibilidade de extensão futura dos danos causados.

Outro grande problema da valoração ambiental é o caráter difuso da questão ambiental. É extremamente difícil avaliar o nexo de causalidade entre a fonte de degradação e o efeito ambiental produzido, ou seja, o que realmente foi afetado, além de que, como já dito, igualmente difícil é mensurar o valor econômico dos bens ambientais.

O fato é que o estudo das políticas públicas ambientais não pode se divorciar da análise dos fundamentos do sistema econômico. Neste aporte, também se mostra oportuno o estudo das externalidades e da internalização dos custos.

Os instrumentos tributários serão utilizados com o escopo de promover a internalização dos custos ambientais. Este é um neologismo de origem americana, que significa trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais<sup>25</sup>, ou seja, contabilizar estes custos para integrá-los no valor dos produtos ou serviços. Essa utilização tem fundamento teórico na teoria econômica, que constatou a existência de uma externalidade negativa na poluição.

Tristão<sup>26</sup>, após admitir a controvérsia existente a respeito de sua definição, esclarece, citando Cullis e Jones, que a externalidade está presente quando “a utilidade de um indivíduo depende não somente dos bens e serviços que ele adquire e consome, mas também da atividade de outros indivíduos”, tendo por principal característica “a existência de uma interdependência entre um indivíduo e outro”.

Seriam as externalidades os custos, benefícios ou implicações que as atividades de um determinado ente impõem a outrem ou a coletividade, sem que sejam incorporados às suas próprias unidades. São impostas independentemente da vontade de quem as produz e independente da vontade de quem as suporta.

O mercado e o meio social têm suas falhas. A externalidade representaria uma falha de mercado, uma vez que é exterior ao mecanismo de preço. As externalidades podem ser tanto positivas como negativas. A externalidade positiva seria a ação de um agente que acarreta um benefício à comunidade sem cobrar-lhe por isso. Um exemplo dado pelo citado autor de externalidade positiva é uma vacina tomada por um cidadão, que beneficiará a todo o corpo coletivo, uma vez que reduzirá o perigo de contágio.

---

<sup>25</sup> FERRAZ, Roberto. *Tributação e meio ambiente: o green tax no Brasil* in Revista de Direito Ambiental. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. Ano 8. n. 31, p. 168

<sup>26</sup> TRISTÃO, José Américo Martelli, *op. cit.*, p. 74.

A externalidade negativa possui efeitos contrários. Configura-se quando há custos que não são pagos pelo produtor, mas que são suportados pela sociedade. Chamam-se de custos não internalizados. O preço dos bens fica subestimado. A poluição é o principal exemplo de externalidade negativa, como a poluição causada por uma indústria nas águas um rio, que acarretará prejuízos à saúde das famílias que consomem de alguma forma aquela água e desemprego aos pescadores que utilizam o rio como fonte de seu trabalho.

Estas são as externalidades ambientais: o preço suportado por terceiros em razão da atuação danosa gratuita do ente econômico em detrimento do meio-ambiente<sup>27</sup>.

Assim, alguns produtos não refletem em seus preços as vantagens ou os malefícios suportados pela coletividade. O preço é subestimado porque não está incluso o valor da reparação ambiental. Como o próprio mercado não consegue internalizar esses custos, deve haver, portanto, a intervenção do Estado sobre o domínio econômico-ambiental no sentido de impor a internalização dos custos socioambientais, por meio da cobrança de um preço equivalente aos prejuízos causados.

A intervenção estatal deve agir para tentar mitigar essas falhas, limitando as externalidades ambientais. Os instrumentos econômicos devem, assim, internalizar os custos ambientais nos custos privados, adotando o princípio do poluidor-pagador. Cria-se um “preço” pela utilização dos recursos ambientais que, do contrário, teriam “custo-zero”, fazendo com que os bens ambientais sejam desperdiçados pela falta impressão de sua abundância<sup>28</sup>.

Segundo o já referido autor Arturo C. Pigou, em sua teoria econômica do bem-estar, citado por Tristão<sup>29</sup>, o governo precisa agir para corrigir as falhas existentes no sistema econômico, e uma das formas dessa atuação é por meio dos tributos, as chamadas *Pigowian Taxes*, que internalizariam as externalidades ambientais com o propósito de corrigir as distorções entre os custos privados e os custos sociais, numa aplicação do princípio do poluidor-pagador.

As grandes dificuldades enfrentadas para o alcance prático desse propósito

---

<sup>27</sup> TUPIASSÚ, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Belém: Universidade Federal do Pará – UFPA; Centro de Ciências Jurídicas, 2003, p. 64.

<sup>28</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 16.

<sup>29</sup> TRISTÃO, José Américo Martelli, *op. cit.*, p. 80.

são basicamente a determinação dos custos da poluição e a identificação do responsável pelo pagamento.

Um dos instrumentos econômicos utilizados em políticas públicas ambientais são os tributos, impondo aos agentes poluidores o pagamento pelo custo da poluição que geram e pelos consequentes prejuízos produzidos à coletividade.

Os tributos ambientais são aqueles criados com o intuito de modificar o comportamento dos agentes causadores de danos ambientais, não tendo por finalidade primeira a arrecadação de receita.

Os tributos ambientais ou ecologicamente orientados influenciam na decisão dos contribuintes (agentes econômicos) de forma a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada<sup>30</sup>. O que eles devem fazer é refletir a realidade dos custos da atividade ecologicamente desorientada, por meio da internalização dos custos ambientais, porque, caso contrário, se os custos da degradação ambiental não se refletirem nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas, porque economicamente menos interessante.

A tendência é substituir a atividade poluente à qual foram agregados os custos ambientais (que seriam gastos pelo Estado para a reparação da degradação) por outra não-poluidora e por isso, economicamente mais interessante, por não ter embutido os custos ambientais.

Tristão<sup>31</sup> tem uma visão otimista da tributação ambiental, quando afirma:

Se os impostos ambientais forem bem estruturados e adequadamente implementados também podem gerar vantagens e benefícios secundários, acarretando um duplo dividendo para o governo. Ou seja, a finalidade precípua do imposto de proteção ambiental é a melhoria da qualidade ambiental, todavia, entre os resultados alcançados podem estar incluídos outros aspectos além das melhorias para o meio ambiente. Em geral, impostos sobre salários, capital e poupança são freqüentemente mais caros, em termos de economia do bem estar, do que impostos ambientais, então um redirecionamento da tributação destas atividades para tributos ambientais propiciaria um aumento da eficiência econômica e do bem estar social.

Carlos Peralta Montero<sup>32</sup> traz importante contribuição:

---

<sup>30</sup> FERRAZ, Roberto, *op. cit.*, p. 167

<sup>31</sup> TRISTÃO, José Américo Martelli, *op. cit.*, p. 82.

Conforme a nossa exposição, devemos entender que o objetivo dos tributos ambientais não é impedir nem obstaculizar os processos de produção. Sua finalidade não é atingir uma contaminação de nível zero – o que seria utópico num mundo industrializado como o nosso –, mas sim procurar um desenvolvimento sustentável, com índices de poluição aceitáveis e um uso racional dos recursos naturais, propiciando, dessa forma, uma eficiente incidência humana sobre o meio ambiente, de maneira que não seja comprometido o direito ao meio ambiente e o direito ao desenvolvimento das futuras gerações. Pretende-se fomentar a eficiência econômica com o mínimo de deterioração ambiental.

Segundo Oliveira<sup>33</sup>, já na década de 70, Diogo de Figueiredo Moreira Neto, pioneiro do Direito Ambiental no Brasil, cogitava a utilização dos tributos como instrumento jurídico para captação de recursos para o tratamento urbanístico e paisagístico das cidades em sua obra “Introdução ao Direito Ecológico e ao Direito Urbanístico.

Todavia, não é despiciente lembrar que existem ressalvas e advertências quanto à utilização da tributação ambiental. Cláudia Alexandra Dias Soares<sup>34</sup>, por exemplo, alerta que as vantagens apontadas pelos entusiastas da tributação ambiental podem ser exageradas e de que inexiste uma garantia absoluta de que a utilização de tributos ambientais conduzam sempre a resultados eficazes e eficientes, afirmando que os resultados positivos apontados pela literatura dependeriam da verificação de um conjunto de condições que nem sempre se observam na realidade. Ainda assim, a autora defende que o uso de tributos ecológicos não deve ser abandonado.

### 5.1 A utilização extrafiscal do tributo

Tipicamente, os tributos são utilizados como instrumentos de fiscalidade, ou seja, com o desiderato precípua de carrear dinheiro aos cofres públicos. Há também os tributos com finalidade parafiscal, que se destinam ao custeio de atividades paralelas à da administração pública direta, como a seguridade social. É cada vez mais comum, no

---

<sup>32</sup> MONTERO, Carlos E. Peralta. O fundamento e a finalidade extrafiscal dos tributos ambientais. In: MOTA, Maurício (coord.). *Fundamentos teóricos do direito ambiental*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 275.

<sup>33</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p.14-15.

<sup>34</sup> SOARES, Cláudia Alexandra Dias. A resposta do imposto ecológico. In: *Revista da Ordem dos Advogados de Portugal*. Ano 61, Lisboa, Julho 2001, p. 1105-1120.

entanto, em vários países, a utilização dos tributos com caráter extrafiscal<sup>35</sup>.

Segundo Carraza<sup>36</sup>:

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

Assim, concomitante com a função arrecadatória, de abastecer de dinheiro os cofres públicos para o exercício das funções estatais, passam os tributos a desempenhar uma segunda função, não-fiscal, esta regulatória, de reorientadora da atividade econômica, intervindo nas atividades dos particulares, incentivando-as ou desestimulando-as e condicionando seu comportamento, de acordo com os interesses sociais. Os tributos extrafiscais têm origem constitucional.

Estes estímulos ou desestímulos podem ser provocados de diversos modos de alteração quantitativa da carga tributária, como sistema de alíquotas diferenciadas, tributação progressiva, variação de bases de cálculos; criação de incentivos fiscais – isenções ou imunidades, reduções, suspensões, etc.

A extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas impróprias.

Os tributos ambientais possuem forte caráter de extrafiscalidade. Este caráter extrafiscal se traduz na utilização dos tributos como instrumentos de ordenação político-econômica, estimulando operações, atividades ou serviços considerados benéficos ao meio ambiente e, desestimulando por meio da oneração outros, considerados maléficos ao equilíbrio ambiental.

## 5.2 A experiência nos ordenamentos jurídicos estrangeiros

A partir da década de 70, os governos passaram a interferir no campo da proteção ambiental, utilizando os chamados instrumentos de comando e controle, ou seja,

<sup>35</sup> Há quem defenda que essa classificação não mais se sustentaria hodiernamente, pois os tributos assumiriam concomitantemente todas essas funções.

<sup>36</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª ed. Malheiros: São Paulo, 2003, p. 96.

criando normas e regulamentos visando a proteção ambiental. Nas décadas seguintes, sobretudo na década de 90, entretanto, tornou-se mais visível a utilização dos instrumentos econômicos. Estudos da OCDE, em 1994 e 1995 identificaram os tributos como os principais instrumentos econômicos, tanto no que diz respeito ao resultado de sua aplicação, como de frequência de sua utilização<sup>37</sup>.

E esta é uma tendência que vem crescendo, e os países adaptando as suas estruturas fiscais aos tributos ambientais, de modo que “os tributos que recaem sobre ‘coisas ruins’, como a poluição, vêm substituir a tributação de ‘coisas boas’, como o trabalho”<sup>38</sup>.

A Finlândia, em 1990 implementou tributos com o fim de reduzir as emissões de dióxido de carbono, sendo que a receita arrecadada com essa tributação é revertida para a compensação da diminuição da arrecadação resultante da minoração da carga tributária que incidia sobre os salários. Na mesma década, também adotaram políticas semelhantes países como Suécia, Dinamarca, Bélgica e Holanda.

Tristão<sup>39</sup> comenta o exemplo holandês, onde, a partir da década de 1970, fez-se a cobrança de um tributo sobre todos os poluentes orgânicos de fontes industriais. Na década de 1980, os tributos subiram 83%, resultando em uma queda de quase 70% da poluição orgânica, conquanto tenha havido um crescimento de 27% da poluição industrial na década anterior.

No final da década de 1990, outros países também adotaram reformas tributárias verdes, como Áustria, Reino Unido, Itália, Alemanha e França. Um outro estudo desenvolvido pela OCDE constatou a existência de 40 diferentes modalidades de tributos ambientais utilizados em âmbito nacional, nos 28 países membros da organização, concentrados basicamente sobre combustíveis e outros tipos de energéticos, implementados com o objetivo de controlar a poluição produzida por veículos automotores, assim como na administração do lixo e no combate à poluição da água<sup>40</sup>.

Outros elementos comumente tributados são a poluição sonora dos aviões,

---

<sup>37</sup> TRISTÃO, José Américo Martelli, *op. cit.*, p. 83

<sup>38</sup> *Ibid*, p. 83.

<sup>39</sup> *Ibid*, p. 78.

<sup>40</sup> *Ibid*, p. 84.

bens como pneus, solventes, pilhas e embalagens de papel ou plástico. Tristão<sup>41</sup> chama a atenção para o fato de que apenas quatro dos 28 países estudados instituíram tributos sobre agrotóxicos ou fertilizantes químicos, importantes causas de degradação ambiental, o que se mostra preocupante.

Nos Estados Unidos, há o mecanismo do *Superfund*, que é um gigantesco fundo público destinado ao combate à poluição por resíduos perigosos, que se compõe de receitas provenientes da arrecadação do imposto de renda, do imposto sobre petróleo e derivados e do imposto sobre produtos químicos perigosos e derivados. A autoridade ambiental, assim, possui volumosos recursos para sua atuação. O que se deve destacar no exemplo do *superfund* é a vinculação da receita provenientes de impostos.

Há nos Estados Unidos também outros fundos constituídos com receita vinculada de impostos, em geral indiretos, sobre combustíveis, sobre emissões de gases poluentes, equipamentos de caça e pesca, etc.<sup>42</sup>

### 5.3 A tributação ambiental no Sistema Tributário Nacional

É bem verdade que a utilização das espécies tributárias, tanto para obtenção de recursos para a prestação de serviços públicos ambientais (fiscal), como para induzir o comportamento dos contribuintes para com o meio ambiente (extrafiscal) carece de uma sistematização própria. A Constituição Federal em momento algum é explícita em relação à tributação ecológica. Tampouco existe um tributo diretamente relacionado à proteção do meio ambiente

A proposta que parece mais viável aos doutrinadores, e a que é defendida aqui, não é a criação de novas figuras tributárias, mas a adaptação das existentes, recriando-as ou redimensionando-as. Quaisquer das espécies de tributos pode ser utilizada em prol da defesa do meio ambiente.

O Sistema Tributário é eficiente instrumento de transformação econômica e social e, pois, deve estar a serviço da preservação dos recursos ambientais, através do manejo adequado à tributação: a 'tributação ambiental', isto é, a tributação voltada para a defesa do meio ambiente, de

<sup>41</sup> *Ibid*, p. 84.

<sup>42</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 16-18

inegável característica extrafiscal, porque expressão do *police power*<sup>43</sup>.

São grandes as possibilidades de tributação, até porque a maioria das atividades prejudiciais à biodiversidade é livre de taxa. O nosso atual Sistema Tributário Nacional prevê como figuras tributárias as taxas, as contribuições e os impostos.

As taxas estão previstas no artigo 145, inciso II da Constituição Federal e artigo 77 do Código Tributário Nacional. Como tributos ambientais, e por serem retributivas dos serviços públicos prestados, podem ser usadas em serviços públicos correspondentes à prevenção e reparação de danos ambientais ou do exercício do poder de polícia, relativos à fiscalização ou licenciamento ambiental.

As contribuições de melhoria, por sua vez, estão previstas no artigo 145, inciso III da Constituição Federal e no artigo 81 do Código Tributário Nacional. Podem ser cobradas em decorrência de obras públicas de conteúdo ambiental (de recuperação do meio ambiente degradado ou que propicie a sua preservação), sendo que o custo é rateado entre os proprietários de imóveis especialmente valorizados por elas.

Por sua vez, os impostos, principalmente os indiretos, também podem ser utilizados para fins ambientais, até porque podem incidir sobre os mais diversos fatos, nos termos do artigo 16 do Código Tributário Nacional. Podem ser utilizados como instrumento de tributação ambiental, através de um sistema de graduações de alíquotas, isenções e restituições conforme a natureza dos produtos ou mercadorias, de sorte a estimular as atividades menos poluidoras e desestimular aquelas poluidoras<sup>44</sup>. Para Túlio Rosenbuj<sup>45</sup>, o imposto é o tributo ambiental por excelência.

A adoção de critérios ambientais nos impostos existentes se coaduna com o Princípio da Seletividade insculpido nos artigos 153, §3º, I e 155 §2º, II. b.

#### 5.4 Cenário atual na legislação e jurisprudência brasileiras

---

<sup>43</sup> *Ibid*, p. 44.

<sup>44</sup> *Ibid*, p. 30.

<sup>45</sup> ROSEMBUJ, Túlio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., 1995, p. 123.



Domingues de Oliveira<sup>46</sup> cita alguns precedentes interessantes no direito brasileiro.

Menciona o Decreto federal nº 755/93, que estabeleceu alíquotas distintas do imposto sobre produtos industrializados para veículos movidos a gasolina (25% ou 30%) e para veículos movidos a álcool (20% ou 25%), o que contribuiu para decréscimo geral nos níveis de poluição atmosférica nas cidades.

A legislação do imposto territorial rural exclui da sua base de cálculo as áreas de floresta nativa e outras consideradas de preservação permanente. Está também isenta do ITR e reserva legal.

Cita, ainda, a Lei 8171/91, que dispôs sobre a Política Nacional para a Agricultura, estabelecendo como um de seus objetivos a proteção do meio ambiente, a promoção de seu uso racional e o estímulo à recuperação ambiental, nos termos de seu artigo 3º, inciso III, e relacionando no inciso XIV do artigo 4º entre os instrumentos governamentais respectivos a tributação e os incentivos fiscais.

Por derradeiro, comenta a Lei 5106/66, a lei do imposto de renda, que inicialmente autorizou as pessoas físicas a abaterem em suas declarações de rendimento importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento; e as pessoas jurídicas foram autorizadas a descontar do respectivo imposto de renda a pagar até 50% do valor do imposto as mesmas importâncias. Este florestamento ou reflorestamento deveria servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas. Posteriormente, a lei exigiu que os projetos florestais servissem além de servirem ao desenvolvimento econômico, contribuíssem para a conservação da natureza através destas atividades (Decreto nº 79.046/76); e que fossem aprovados pelas autoridades florestais após apresentação de um “estudo de viabilidade ambiental” (Decreto nº 96.233/88 c.c. Decreto 93.607/86).

Verificam-se outros casos de tributação ambientalmente direcionada, como as taxas pela preservação ambiental de Fernando de Noronha, cobrada dos visitantes pela infra estrutura e pela fruição do patrimônio natural, e a figura tributária formada com o artigo 177, §4º da Constituição Federal, acrescido pela Emenda nº 33/01, abaixo transcrito:

---

<sup>46</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 30-32.

§4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – A alíquota da contribuição poderá ser:

- a) diferenciada por produto ou uso;
- b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no artigo 150, III, b.

II - Os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados de petróleo;
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transporte.

Merece destaque nesta contribuição a possibilidade de diferenciação das alíquotas em função do uso (por exemplo, pode-se diferenciar as alíquotas entre os combustíveis renováveis e menos poluentes e os combustíveis não renováveis e mais poluentes. Outro aspecto bastante importante é a vinculação da receita das contribuições ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, ou seja, a destinação já estabelecida constitucionalmente da contribuição. Para Roberto Ferraz<sup>47</sup>, a figura estruturada no §4º do artigo 177 da Constituição "é um excelente exemplo do que se conhece no mundo como *green tax*, imposto verde, ou, como temos chamado, tributo ambientalmente orientado, em sua modalidade mais eficiente".

Convém, aqui, tecer algumas considerações sobre a figura do IPTU Progressivo. O IPTU progressivo só está aqui elencado em função do que foi esclarecido nas considerações introdutórias deste trabalho, ou seja, a de que o meio ambiente de que estamos tratando inclui também o meio ambiente dos espaços urbanos.

A progressividade no tempo só é possível no IPTU quando se verifica alguma das situações previstas no artigo 182 da Constituição Federal, em seu §4º. São as únicas hipóteses em que há mandamento constitucional explícito para que a alíquota seja progressiva.

Esta é uma progressividade extrafiscal do IPTU, porque busca estimular ou desestimular comportamentos dos proprietários de imóveis urbanos, visando o cumprimento da função social da propriedade. O artigo 156, §1º da CF dispõe que o IPTU,

---

<sup>47</sup> FERRAZ, Roberto, *op. cit.*, p. 172.

“sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, §4º, inciso II (...) poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

Merece transcrição, ainda, para fins de elucidação, o citado artigo 182 da Constituição Federal, segundo o qual

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§1º. O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§2º. A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais da ordenação da cidade expressas no plano diretor.

Assim, deverá o IPTU, além de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, tenha o IPTU alíquotas diferenciadas em razão da localização e do uso do imóvel, de modo a garantir o cumprimento da função social da propriedade, atendendo às exigências do plano diretor.

Dessa forma, o plano diretor de cada cidade, que determinará qual a localização e o uso mais idôneo do imóvel urbano, faz imprescindível para a utilização extrafiscal (e ecológica) do IPTU. Segundo nos ensina Carraza<sup>48</sup>, as alíquotas do IPTU podem variar de acordo com o índice de aproveitamento do terreno, com o tipo de construção, com suas dimensões, localização, destinação, etc, tudo dependendo do plano diretor. Se o imóvel não cumprir sua função social, poderá a tributação ser mais gravosa, ou seja, a alíquota ser maior, em função da conveniência do próprio Município, expressa em seu plano diretor.

Há, outrossim, a progressividade no tempo do IPTU, isto é, o aumento progressivo das alíquotas à medida que o proprietário do imóvel urbano persistir em aproveitá-lo mal, insculpida no inciso II do §4º do artigo 182 da Constituição Federal. Este aumento progressivo das alíquotas pode inclusive implicar na perda da propriedade, como meio de punição do proprietário que resistiu ao cumprimento das diretrizes fixadas pelo plano diretor de sua cidade e, por conseguinte, ao cumprimento da função social da

<sup>48</sup> CARRAZA, Roque Antônio, *op. cit.*, p. 99-100.

propriedade.

Outros dispositivos legais relevantes ainda merecem menção, como a Nova Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituída pela Lei nº 12.305/2010, regulamentada pelo Decreto nº 7.619/2011, que traz como inovação o crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI a estabelecimentos industriais que adquirem resíduos sólidos como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação de seus produtos.

Por sua vez, o Decreto 4.544/2002 determina que os produtos industriais, as máquinas, os equipamentos e os bens de consumo empregados no processo de produção podem ter uma tributação reduzida ou mesmo não serem objeto de incidência do imposto sobre produtos industrializados, desde que guardem uma vinculação com a proteção ambiental. Da mesma forma, os produtos industrializados que não tragam danos à natureza em virtude da sua utilização, por terem sido construídos com componentes biodegradáveis ou que comportem a reciclagem, poderão ser seletivamente tributados.

Ademais, vários Estados adotaram a diferença de alíquota do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor – IPVA, reduzindo a alíquota de veículos que utilizem tecnologias menos poluentes. Entretanto, infelizmente, alguns outros Estados mantêm alíquota reduzida para os veículos antigos, de modo frontalmente antagônico à proposta da tributação ambiental, considerando que tais veículos são muito mais poluentes do que os novos, e que seus usuários não deveriam ser premiados com uma alíquota reduzida.

Por fim, mostra-se relevante a alusão a alguns arestos do Supremo Tribunal Federal que demonstram o atual posicionamento da jurisprudência pátria acerca do tema objeto do presente estudo, constatando-se que a discussão ainda é muito incipiente e que posicionamentos jurisprudenciais ainda estão em fase de construção. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.823/DF, o STF deferiu pedido de liminar para suspender, com eficácia *ex nunc*, a execução e a aplicabilidade de vários preceitos de uma portaria do IBAMA que instituiu, sem lei que o autorizasse, taxa para registro em um cadastro de atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, estabelecendo sanções para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes. No Recurso Extraordinário 416.601/DF, o Tribunal considerou constitucional a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída pela Lei 10.165/2000, para custear o exercício do poder de polícia do Ibama sobre as atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos naturais. Já no Recurso Extraordinário 607.109/PR, que se discute,

à luz dos artigos 170, IV, VI e VIII; e 225, da Constituição, a possibilidade, ou não, de serem apropriados os créditos de PIS e Cofins na aquisição de desperdícios, resíduos, ou aparas de plástico, de papel ou sucatas de alumínio, o STF reconheceu repercussão geral, com a seguinte fundamentação da Relatora Ministra Ellen Gracie:

Considero presente a repercussão geral sob as perspectivas jurídica, econômica e social. Isso porque a discussão acerca dos critérios justificadores de tratamento diferenciado em matéria tributária mostra-se bastante importante para o esclarecimento do alcance da isonomia tributária. A par disso, a proteção ao meio ambiente constitui política de fundamental importância na sociedade contemporânea, tendo sido constitucionalmente elevada a princípio da ordem econômica (art. 170, VI) e a dever do Poder Público e de toda a coletividade em atenção ao direito social ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225). Tenho, pois, que a questão extrapola os interesses subjetivos da causa.

## 5.5 O ICMS Ecológico

Especial destaque merece a figura do chamado ICMS ecológico. Importante esclarecer que não se trata o ICMS Ecológico da criação de um novo tributo diferenciado, e sim de uma nova forma de redistribuição de valores, de um novo conceito de repartição das receitas arrecadadas com o ICMS já existente. A sua implementação não requer alterações legislativas muito complexas, dependendo apenas de lei estadual, eis que a repartição da receita entre os entes federados já se encontra disciplinada pela Constituição Federal.

Desde a década de 90, o ICMS ecológico vem adquirindo grande importância no Brasil. Para melhor compreensão desse instrumento tão importante na Tributação Ecológica, que é o ICMS ecológico, mister se faz um breve e anterior estudo da repartição da receita tributária entre os entes federados.

Como nos ensina Roque Antônio Carraza<sup>49</sup>:

Normalmente, a pessoa política fica com o produto da arrecadação de seus tributos, com o que obtém os meios econômicos necessários à

---

<sup>49</sup> *Ibid*, p. 603.

realização dos objetivos que a Carta Magna e as leis lhe assinalam. Frequentes vezes, porém, a Constituição determina que uma pessoa política deve partilhar do produto da arrecadação de determinados tributos de outra.

Há, portanto, hipóteses em que nasce o direito à participação de certos entes nas receitas tributárias dos demais, que só se dará após a criação da figura tributária pelo ente federal. O autor ressalva que se configura aí uma nova relação jurídica de direito público, distinta e posterior à relação jurídica tributária. Frise-se que tal repasse é obrigatório, nada podendo sobrepujar-se à vontade constitucional.

A Constituição Federal, em seu artigo 158, determinou que os Estados partilhem com os Municípios localizados em seus territórios “IV- vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

Transcreva-se, ainda, o parágrafo único do mesmo dispositivo legal:

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Desta forma, fica à discricção do Estado, a disciplina por lei da distribuição de até um quarto do ICMS arrecadado, devendo tal distribuição, obviamente, permanecer respeitando a isonomia de tratamento aos municípios. O Estado pode utilizar o critério que desejar, e o critério ambiental é sem sombra de dúvida, um dos mais justos.

No que se refere ao inciso I acima transcrito, havia necessidade de lei complementar definir o que era valor adicionado, o que foi feito pela Lei Complementar nº 63 de 1990 em seu artigo 3º, §1º (alterado pela Lei Complementar nº 126, de 2006), segundo a qual valor adicionado corresponderá, para cada Município ao “valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil”<sup>50</sup>, ou seja, a diferença entre

<sup>50</sup> O inciso II do referido dispositivo prevê que nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do [art. 146 da Constituição Federal](#), e, em outras situações, em que se dispensem os controles

as notas fiscais de venda e as notas fiscais de compra do município.

Cabe ressaltar, ainda, que, nos termos do artigo 160 *caput* da CF, é defeso aos Municípios, a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos a que têm o direito constitucional subjetivo de receber.

Esta repartição prevista constitucionalmente privilegia os municípios que mais produzem, ou seja, os mais desenvolvidos economicamente, que receberão  $\frac{3}{4}$  da receita proveniente da repartição do ICMS. Os Estados, porém, tem a faculdade, como já dito, de definir os critérios de repasse do  $\frac{1}{4}$  restante. Comumente, os Estados repetem os mesmos critérios adotados para o restante dos valores.

Ocorre que os municípios de maior valor adicionado, ou seja, os que mais produzem são geralmente os que mais provocam externalidades negativas. Assim, os municípios que mais contribuem para a degradação ambiental são os que normalmente dispõem de maiores recursos, em razão dessa repartição constitucional. *A contrario sensu*, os municípios que mais contribuem para a preservação ambiental, por contar com menor circulação de mercadorias e serviços, são prejudicados no repasse das verbas. Por tal razão, os municípios que em seus territórios possuem áreas de preservação ambiental, mananciais hídricos, reservas indígenas, passaram a fazer muitas reivindicações.

Tal falha deve ser corrigida pela intervenção estatal no domínio econômico. Alguns Estados, então, buscaram um meio de compensação financeira aos municípios que sofrem limitações em razão do comprometimento de seus territórios com áreas protegidas, aproveitando a faculdade concedida pelo artigo 158, parágrafo único, inciso II da Constituição Federal, criando o instituto do ICMS ecológico.

Os municípios passariam a receber o repasse da receita de acordo com os critérios ambientais adotados por cada Estado. Receberão mais aqueles que assumirem maior compromisso ambiental. Isto incentiva os municípios a criarem em seus territórios áreas de conservação, o que é extremamente positivo, pois consagra o Princípio da Prevenção, essência do Direito Ambiental. Esta situação pode até criar uma guerra fiscal benéfica<sup>51</sup>, na medida em que os municípios vão buscar investir na preservação com vistas ao recebimento de fatias mais vultuosas das receitas.

---

de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta.

<sup>51</sup> TUPIASSÚ, Lise Vieira da Costa, *op. cit.*, p. 171

Os Estados passam, assim, a influenciar no processo de desenvolvimento dos municípios, premiando algumas atividades e coibindo outras, compensando os municípios que sofrem restrições de ocupação e uso por parte de seus territórios em função das unidades de conservação, e estimulando os municípios a adotarem iniciativas de conservação ambiental e desenvolvimento sustentável.

O Estado pioneiro a adotar o ICMS ecológico foi o Estado do Paraná, em 1991, como forma de compensar os municípios que tinham grande parte de seu território comprometido em razão de áreas de preservação ambiental. O segundo Estado a implementar o ICMS ecológico foi São Paulo, no final de 1993. Atualmente, a maioria dos Estados brasileiros já adotam o instituto como Minas Gerais, Rondônia, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Rio de Janeiro, São Paulo, Goiás, Pará e Rio Grande do Sul, onde além de critérios ambientais, também foram adotados critérios sociais. Ademais, outros estados já possuem projetos visando adotar o ICMS ecológico na Assembléia Legislativa, em fase de discussão.

## **5.6 A afetação da receita**

Não se pode encerrar um trabalho como este, sem tratar de um assunto primordial dentro da tributação ecológica – a vinculação da receita extrafiscal, ou seja, a sua afetação a finalidades predeterminadas, embora seja este tema de Direito Financeiro, que foge do alcance do Direito Tributário. Neste aspecto, corroboramos o entendimento de José Marcos Domingues de Oliveira<sup>52</sup>, o qual será exposto no decorrer deste capítulo.

A vinculação aqui empregada significa afetação, destinação irresistível da receita à finalidade constitucionalmente afirmada em razão dos valores soberanamente consagrados pelo Constituinte.

Essencial é, para que os instrumentos de tributação ambiental tenham uma aplicação satisfatória, que os recursos gerados sejam destinados à manutenção e à expansão das áreas protegidas ou outra medida de proteção ambiental. A destinação se torna elemento legitimador da tributação. Até mesmo porque a quantidade de recursos aplicados na questão ambiental mostra-se extremamente insuficiente e mal distribuída frente à demanda de atividade ambientais.

---

<sup>52</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 83-101.



Porém, o artigo 167, IV da Constituição Federal, veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvados os casos nela descritos. Note-se que a vedação da vinculação alcança somente os impostos, ficando livres as demais figuras tributárias. Na Constituição anterior, entretanto, a vedação se estendia a todo e qualquer tributo.

Domingues de Oliveira sustenta, por outro lado, que como a finalidade do tributo é a proteção do meio ambiente, a tributação ambiental se encontra no campo da extrafiscalidade, e a extrafiscalidade é finalista. A partir dessa premissa, defende que somente os impostos com fins exclusivamente fiscais é que em princípio não poderiam ser afetados, e que sendo a tributação ambiental genuinamente extrafiscal, então, está plenamente justificada a sua afetação à finalidade a que se destina. A vinculação da receita seria o meio que permite garantir, no plano da instituição do tributo, a finalidade legitimada pela Constituição. Nas palavras do doutrinador:

A nosso ver o cânone da proporcionalidade incide para determinar que onde houver tributação extrafiscal deverá haver vinculação da receita, mesmo quando proveniente de impostos, extrafiscais. Sendo extrafiscal como é, e em face da interpretação teleológica da Constituição, a tributação ambiental sempre será vinculada à defesa do meio ambiente, que a justifica constitucionalmente, mesmo quando oriunda de impostos, ambientais.

Concordamos com o doutrinador de que a receita advinda da tributação ambiental deve ser vinculada à finalidade a qual se destina. Sustentamos, entretanto, que no ordenamento constitucional vigente, isto não é possível em virtude do óbice oposto pelo artigo 167 da Constituição Federal em seu inciso IV, que não pode ser ignorado.

Uma das grandes vantagens trazidas pela afetação da receita é a possibilidade do controle público da atividade estatal, ou seja, é possível ao cidadão controlar os dispêndios públicos em prol do meio ambiente, por meio dos vários canais de participação popular, seja pela via legislativa, pela administrativa ou pela judiciária.

### **Considerações Finais**

A degradação ambiental tem demandado cada vez mais atenção da sociedade. Pelo exposto, infere-se que a superação dos atuais desequilíbrios ambientais não

será possível enquanto não houver uma efetiva atuação do poder público, por meio da implementação de políticas públicas e da utilização de instrumentos jurídicos e econômicos.

Durante muito tempo, os agentes governamentais foram negligentes para com as questões ambientais, o que é reflexo de uma moral individualista e de uma cultura que desconhece a concepção holística do meio ambiente (considerado em sua totalidade, englobando os recursos naturais e os fatores humanos). Somente com uma profunda mudança de valores e posturas de nossa sociedade e de nossos governantes, será possível assistirmos a implementação efetiva das diretrizes do desenvolvimento sustentável.

Necessitamos de um Estado racional e atuante, que assuma a sua função de promotor da defesa do meio ambiente, e na busca da implementação do direito humano fundamental a um meio ambiente sadio, se apodere dos instrumentos jurídicos e econômicos existentes, utilizando-os em prol da dignidade da pessoa humana.

Foi possível constatar a importância que adquire a tributação ambiental neste cenário. Os instrumentos econômicos e fiscais devem, assim, internalizar os custos ambientais nos custos privados, adotando o princípio do poluidor-pagador.

Espera-se que de fato a adoção de instrumentos tributários ecológicos seja uma tendência dos Estados atuais, diante do grande êxito que algumas experiências nacionais e internacionais têm logrado. Entretanto, tal situação deve ser vista com cautela, sendo temerário crer que a utilização do Direito Tributário seja a salvação da crise ambiental. Obviamente que a implementação destas propostas traz enormes benefícios à questão ambiental, mas que ainda são pequenos diante da dimensão do problema.

As grandes dificuldades enfrentadas para o alcance prático desse propósito são basicamente a determinação dos custos da poluição, eis que é impossível “dar preço ao que não tem preço”; a identificação do responsável pelo pagamento, a singularidade do bem ambiental, caso em que é difícil quantificar o valor da perda; a irreparabilidade do dano ambiental; e a incerteza quanto à possibilidade de extensão futura dos danos causados.

Também devemos ser prudentes na utilização de tais instrumentos, para que não sejam concebidos eles como licenças para poluir, ou seja, para que os agentes econômicos não entendam que pelo fato de estarem pagando os tributos que lhe são

impostos pelo Estado, teriam o direito de poluir, o que desvirtuaria completamente o caráter extrafiscal da tributação ambiental, ou seja, o da indução de comportamentos ambientalmente desejáveis.

Por fim, acredita-se que a utilização dos tributos ecologicamente orientados só será satisfatória a partir do momento em que se permitir a vinculação da receita arrecadada, com sua destinação a políticas públicas de caráter ambiental, uma vez que as despesas ambientais não podem permanecer ao arbítrio dos administradores, que sempre priorizarão outros setores para seus dispêndios.

### Referências:

- ACSELRAD, Henri. **Discursos da Sustentabilidade Urbana**. In: Revista Brasileira de Estudos Urbanos e Regionais, Campinas, 1999.
- ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 1998.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 22 out. 2013.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª ed. Malheiros: São Paulo, 2003.
- COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- DERANI, Cristiane. Meio ambiente ecologicamente equilibrado: direito fundamental e princípio da atividade econômica. in FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **Temas de direito ambiental e urbanístico**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- FERRAZ, Roberto. **Tributação e meio ambiente: o green tax no Brasil** in Revista de Direito Ambiental. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. Ano 8. n. 31.
- FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Manual de direito ambiental e legislação aplicável**. 2ª ed. São Paulo: Editora Max Limonade, 1999.
- LOPES, Sygla Rejane Magalhães. Desenvolvimento Sustentável na Amazônia: conceito, discurso e ação. **Cadernos de Pós-Graduação da UFPA**. Belém, vol. 4. jan/jun 2000.
- MACHADO, Paulo Affonso Leme Machado. **Direito ambiental brasileiro**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- MILARÉ, Edis. **Direito do ambiente: doutrina, prática, jurisprudência, glossário**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributario ambiental : la introducción del interes ambiental em el ordenamiento tributario**. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Juridicas y Sociales S.A., 2000.
- MONTERO, Carlos E. Peralta. O fundamento e a finalidade extrafiscal dos tributos ambientais. In: MOTA, Maurício (coord.). **Fundamentos teóricos do direito ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

- MOURA, Luiz Antônio Abdalla de. **Economia ambiental: gestão de custos e investimentos**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2000.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- ROSEMBUIJ, Túlio. **El impuesto ambiental**. Barcelona: Editorial El Fisco, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Los tributos y la protección del meio ambiente**. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., 1995.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.
- SOARES, Cláudia Alexandra Dias. A resposta do imposto ecológico. In: **Revista da Ordem dos Advogados de Portugal**. Ano 61, Lisboa, Julho 2001.
- TRISTÃO, José Américo Martelli. **Tributação ambiental: aspectos práticos e teóricos in PESQUISA E DEBATE**. Revista do Programa de Estudos de Pós-Graduação em Economia Política. São Paulo: Departamento de Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da PUC-SP, 2003. vol. 14, n.1(23).
- TUPIASSÚ, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Belém: Universidade Federal do Pará – UFPA; Centro de Ciências Jurídicas, 2003.