

## O Fundamento e a Finalidade Extrafiscal dos Tributos Ambientais

Carlos E. Peralta Montero<sup>1</sup>

---

*Sumário: Introdução. 1. Reflexões sobre a tutela do meio ambiente. 2. Considerações sobre o poder de tributar. 3. O fundamento e a finalidade dos tributos ambientais. 4. Conclusão. 5. Referências.*

---

**Resumo:** A sociedade da “pós-modernidade” é caracterizada pelos grandes avanços da tecnologia, pela grande produção de riquezas e pelo suposto “domínio” do homem sobre a natureza, é uma sociedade que ao mesmo tempo encontra-se marcada pela proliferação de riscos e de ameaças. Um dos principais problemas que tem afrontado a humanidade no final do século XX e princípios do século XXI é o acelerado processo de degradação ambiental causado pelo uso estritamente capitalista e irracional dos recursos naturais e pela conseqüente poluição e deterioração do meio ambiente. Na atualidade, na maioria das constituições políticas dos Estados Democráticos de Direito, encontra-se expressamente previsto o direito ao meio ambiente como um direito fundamental, e também estabelece o dever de todos os cidadãos e do Estado de defendê-lo e protegê-lo, em função das presentes e futuras gerações. Trata-se de um direito-dever, baseado no valor da solidariedade, e orientado pelos princípios de sustentabilidade e equidade intergeracional.

**Palavras-chave:** A sociedade da “pós-modernidade- acelerado processo de degradação ambiental- proteção -direito- valor solidariedade

**Abstract:** The society of " postmodernity " is characterized by great advances in technology , the production of great wealth and the supposed "dominion" of man over nature, is a society that simultaneously lies marked by the proliferation of risks and threats. A major problem that has defied humanity in the late twentieth century and early twenty-first century is the accelerating environmental degradation caused by the strictly capitalist and irrational use of natural resources and the consequent pollution and environmental degradation . At present , most of the constitution of the Democratic State of Law , is specifically provided right to the environment as a fundamental right , and also establishes the duty of all citizens and the state to defend it and protect it , on the basis of present and future generations . It is a right and duty based on the value of solidarity , and guided by the principles of sustainability and intergenerational equity

**Keywords:** Society of "postmodernity accelerated degradation process environmental-protection-law-value solidarity

- 1 Doutor em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Advogado da Procuradoria Tributária da Procuradoria Geral da República da Costa Rica. Licenciado em Direito pela Universidad de Costa Rica. Máster em Assessoria Fiscal pela Universidad para la Cooperación Internacional de Costa Rica. Professor da Faculdade de Direito da Universidade da Costa Rica. *No se pueden utilizar impunemente las diversas categorías de seres vivos o inanimados – animales, plantas, elementos naturales – como mejor apetezca, según las propias exigencias económicas. Al contrario, conviene tener en cuenta la naturaleza de cada ser y su mutua conexión en un sistema ordenado, que es precisamente el cosmos (...) es evidente que el desarrollo, así como la voluntad de planificación que lo dirige, el uso de los recursos y el modo de utilizarlos no están exentos de respetar las exigencias morales. Una de éstas impone sin dudas límites al uso de la naturaleza visible (Juan Pablo II, Sollicitudo rei socialis).*<sup>2</sup>

## Introdução

A nossa sociedade, a chamada sociedade da “pós-modernidade”, caracterizada pelos grandes avanços da tecnologia, pela grande produção de riquezas e pelo suposto “domínio” do homem sobre a natureza, é uma sociedade que ao mesmo tempo encontra-se marcada pela proliferação de riscos e de ameaças, e na qual paradoxalmente a própria existência do ser humano está comprometida.<sup>3</sup>

Sem dúvida, um dos principais problemas que tem afrontado a humanidade no final do século XX e princípios do século XXI é o acelerado processo de degradação ambiental causado pelo uso estritamente capitalista e irracional dos recursos naturais e pela conseqüente poluição e deterioração do meio ambiente.

O desenvolvimento científico e industrial tem sido guiado pela lógica do mercado, atendendo unicamente aos imperativos da produção e às leis do rendimento econômico. Tal *modus vivendi* tem provocado uma difusão de riscos que alcança uma dimensão global, provocando na natureza um desequilíbrio de tal magnitude que acaba por comprometer de forma direta ou indireta a própria vida no planeta. Assim, vivemos uma verdadeira crise ambiental que está pondo em perigo “as bases de sustentação do sistema produtivo vigente”.<sup>4</sup>

Em outras palavras, sem nenhuma dúvida, a atual deterioração ambiental é uma conseqüência direta do modelo de desenvolvimento da modernidade, fruto de uma produção e de um consumismo exacerbado que não levou em conta a vulnerabilidade e a própria

---

<sup>2</sup> *Apud* HERRERA MOLINA, Pedro M. *Derecho tributario ambiental*. Madri: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p. XXXIII.

<sup>3</sup> “As sociedades contemporâneas são concebidas como sociedades simultaneamente produtoras de mercadorias em grande escala e produtoras de riscos. As sociedades contemporâneas não se singularizam apenas por sua capacidade de produção de riquezas, mas também pelos riscos que elas mesmas produzem através de seus sistemas produtivo e científico. Dessa maneira, as pessoas hoje estão expostas a riscos de toda natureza – sociais, sanitários, tecnológicos, ecológicos – ligados à modernização das sociedades. Isso caracteriza o que Ulrich Beck denomina de uma “outra modernidade”, na qual emerge uma sociedade industrial diferente da sociedade industrial clássica: a sociedade de risco (risk society). Nesse contexto, Beck visualiza uma dimensão perigosa para o desenvolvimento, especialmente considerando a função da ciência, do conhecimento e da tecnologia. As conseqüências do desenvolvimento científico e industrial são o perigo e o risco, que vêm acompanhados da possibilidade de catástrofes e resultados imprevisíveis na dimensão estruturante da sociedade.” Cnf. MOTA, Mauricio. O princípio da precaução em direito ambiental. *Revista de Direito do Estado*. Rio de Janeiro, v.1, n. 4, out.-dez., 2006 p. 3.

<sup>4</sup> DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 81.

Explica Cristiane Derani que “Aquilo que chamamos de crise ambiental não se reduz a ameaças aos sistemas ecológicos, como água, ar, florestas. Trata-se de uma concomitante, e também daquelas decorrente, ameaça as condições sociais de existência. (...) A questão ambiental é, em essência subversiva, posto que é obrigada a permear e a questionar todo o procedimento moderno de produção e de relação homem-natureza, estando envolvida com o cerne da conflituosidade da sociedade moderna.” *Id. Ibid.*, p. 80-82

capacidade do meio ambiente, perdendo de vista que a natureza se constitui ao mesmo tempo em nosso lar e meio de subsistência. De modo que, a problemática ambiental moderna deriva-se essencialmente da tensão existente entre meio ambiente e desenvolvimento econômico.

Diante dessa realidade, o direito, como instrumento de organização que procura o maior bem-estar da coletividade, evidentemente não pode ser alheio à complexa problemática ambiental, e nesse sentido está chamado a procurar novos instrumentos que permitam superar o tradicional antagonismo que tem existido desde longa data entre as atividades econômicas e o meio ambiente. O Direito deve, portanto, propiciar um desenvolvimento sustentável que garanta um meio ambiente ecologicamente equilibrado, direito humano da terceira geração, que se constitui como um dos pressupostos indispensáveis para ter uma vida digna.<sup>5</sup>

Precisamente, como bem explica Cristiane Derani “A tarefa do Direito no ramo do direito ambiental é fazer com que as normas jurídicas possam orientar as ações humanas, influenciando seu conteúdo, no sentido de um relacionamento conseqüente com o meio ambiente.”<sup>6</sup>

Dessa forma, na atualidade, na maioria das constituições políticas dos Estados Democráticos de Direito, não só encontra-se expressamente previsto o direito ao meio ambiente como um direito fundamental, senão que também se estabelece o dever de todos os cidadãos e do Estado de defendê-lo e protegê-lo, em função das presentes e futuras gerações. Trata-se de um direito-dever, baseado no valor da solidariedade, e orientado pelos princípios de sustentabilidade e equidade intergeracional.

Evidentemente, dentro desse contexto o Estado passa a desempenhar um importante papel na adoção de políticas públicas que protejam e garantam de forma efetiva o direito ao meio ambiente, e que ao mesmo tempo permitam o desenvolvimento econômico, de forma que se propicie um desenvolvimento sustentável.

Partindo desse marco de referência, o objetivo do presente capítulo é fazer breves reflexões com respeito ao fundamento e à finalidade dos tributos ambientais, como instrumentos econômicos direcionados à preservação do meio ambiente. Com esse intuito, *prima facie*, na primeira seção do capítulo vamos nos referir pontualmente à tutela do meio ambiente como bem jurídico. Para tais efeitos, vamos nos permitir fazer uma referência tanto às normas da Constituição brasileira que dispõem sobre a matéria quanto às normas da Constituição costarriquense, indicando, ainda que sumariamente, alguma jurisprudência de relevância que tem sido ditada pela Sala Constitucional da Corte Suprema de Justiça da Costa Rica<sup>7</sup> em matéria de proteção ao meio ambiente.

---

<sup>5</sup> Paulo Bonavides ressalta que os direitos da terceira geração estão destinados “(...) à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Tem primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta”. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 523.

<sup>6</sup> DERANI, Cristiane, *op. cit.*, p. 81.

<sup>7</sup> Interessa destacar que o art. 10 da Constituição Política da República da Costa Rica estabelece que: “*Corresponderá a una Sala especializada de la Corte Suprema de Justicia declarar, por mayoría absoluta de sus miembros, la inconstitucionalidad de las normas de cualquier naturaleza y de los actos sujetos al Derecho Público. No serán impugnables en esta vía los actos*”

Na Seção 2, tendo presente a natureza tributária do nosso estudo, analisaremos em termos gerais o fundamento e o conceito do poder tributário, para finalmente abordar propriamente alguns aspectos de relevância quanto ao fundamento e à finalidade dos tributos ambientais.

## 1. Reflexões sobre a tutela do meio ambiente

2. A proteção e o melhoramento do meio ambiente humano é uma questão fundamental que afeta o bem-estar dos povos e o desenvolvimento econômico do mundo inteiro, um desejo urgente dos povos de todo o mundo e um dever de todos os governos. (Preâmbulo da Declaração de Estocolmo).

Sendo que o objetivo do nosso trabalho é analisar um dos instrumentos de proteção ambiental, cabe em primeiro lugar tentar nos aproximar do que devemos entender por meio ambiente, assunto que, no entanto, é importante indicar, não é pacífico nem no âmbito jurídico nem no campo das outras ciências. Existem opiniões encontradas a respeito, algumas definindo o meio ambiente em forma mais ampla, outras em forma mais restrita.

Para nossos efeitos – e mesmo estando cientes de que qualquer classificação resulta arbitrária –, tendo presente que o direito é uma disciplina essencialmente antropocêntrica, com relação ao conceito de meio ambiente adotaremos a posição seguida por Túlio Rosembuj.<sup>8</sup>

A esse respeito, explica o autor que o direito-dever ao meio ambiente deve ter uma conotação estrita, referida não a qualquer tipo de ambiente, incluindo dentro do conceito o ambiente social ou artificial, senão propriamente aquele que equivale à idéia de ecossistema. Partindo dessa premissa, devemos entender que o meio ambiente integra-se pela flora, a fauna, a paisagem, e pelos equilíbrios biológicos, dentro dos quais estão incluídos os seres humanos e os recursos naturais (água, ar e solo). Assim, podemos afirmar que estamos diante de um macrobem de interesse difuso ou meta individual, que está composto por uma série de microbens que se inter-relacionam e que são interdependentes.

Ora bem, qual é a importância de adotarmos essa perspectiva? Como salienta Rosembuj, essa concepção do meio ambiente, na qual se inclui o ser humano dentro do ecossistema e conseqüentemente como sujeito passivo de proteção, nos abre a porta para o que ele denomina

a “funcionalização” dos bens ambientais. Diz-nos o autor que, partindo dessa linha de raciocínio, deve entender-se que o homem deverá utilizar esses bens de forma sustentável, de maneira que a saúde, a qualidade de vida e o desenvolvimento estejam inexoravelmente acompanhados, ou que deve ter um estreito liame com o uso adequado dos recursos naturais. Como consequência, finaliza Rosembuj, cabe concluir que o ambiente deve ser tutelado não apenas pela sua utilidade, senão, acima de tudo, porque é indispensável para a vida do homem.

---

*jurisdiccionales del Poder Judicial, la declaratoria de elección que haga el Tribunal Supremo de Elecciones y los demás que determine la ley. (...)*”.

Em concordância com essa norma constitucional, o art. 1º da “Ley de la Jurisdicción Constitucional”, lei nº 7135, de 11 de outubro de 1989, estabelece que: “*Artículo 1: “La presente Ley tiene como fin regular la jurisdicción constitucional, cuyo objeto es garantizar la supremacía de las normas y principios constitucionales y del Derecho Internacional o Comunitario vigente en la República, su uniforme interpretación y aplicación, así como los derechos y libertades fundamentales consagrados en la Constitución o en los instrumentos internacionales de derechos humanos vigentes en Costa Rica”*”. SAVORIO VALVERDE, Rodolfo. *Normas básicas de derecho público*. Costa Rica: Cesdepu, 2004.

<sup>8</sup> ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del Medio Ambiente*. Madri: Editorial Marcial Pons, 1995, p. 33.

Nessa linha de pensamento, o objeto do direito ambiental,<sup>9</sup> enquanto disciplina jurídica, é a proteção do *equilíbrio ambiental* em função do homem e das suas necessidades.<sup>10</sup>

Ora bem, é importante salientar que não foi senão na segunda metade do século XX, propriamente a partir da Conferencia das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano celebrada em Estocolmo no ano de 1972, que a comunidade internacional começou a preocupar-se com a problemática ambiental, alertando para necessidade de se criar uma consciência ambiental, em nível global, buscando adotar as medidas necessárias para enfrentar os grandes problemas ambientais, evitando e mitigando a deterioração causada na natureza pelo progresso desmedido da civilização moderna.<sup>11</sup>

Nessa Conferencia foi adotada a Declaração de Estocolmo,<sup>12</sup> para muitos o *ponto de partida do direito ambiental moderno*.<sup>13</sup> Da leitura dos princípios proclamados nessa Declaração desprende-se a idéia de que o desenvolvimento econômico não é contraditório com a proteção ambiental. Parte-se do ponto de vista de que tanto as políticas e as medidas de proteção ambiental quanto o desenvolvimento econômico, científico e tecnológico são os requisitos *sine qua non* para garantir a qualidade de vida dos seres humanos. O aspecto basilar dessa qualidade de vida, nos explica Cristiane Derani, “consiste no seu ideal ético assentado em valores de dignidade e bem-estar”.<sup>14</sup>

Nessa ordem de idéias, o princípio primeiro da referida Declaração dispõe expressamente:

O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.<sup>15</sup>

---

<sup>9</sup> “O direito ambiental é um direito para o homem. É um direito que deve ver o homem em todas as dimensões da sua humanidade.”  
DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*, op. cit., p. 75.

Nessa ordem de idéias, tal e como manifesta Rosembuj, o direito ambiental é a disciplina jurídica que tutela os ecossistemas, o equilíbrio ecológico, que tem como finalidade o desenvolvimento sustentável, permitindo compatibilizar a conservação do ambiente, e a sua utilização racional e ordenada em favor do homem atual e das gerações futuras. ROSEMBUJ, Tulio, op. cit., p. 259.

<sup>10</sup> Tal visão pode ser apreciada no princípio primeiro da Declaração do Rio sobre meio ambiente e desenvolvimento, no qual se estabeleceu que: “Os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza.” TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *Direitos Humanos e Meio Ambiente: paralelo dos sistemas de proteção internacional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 257.

<sup>11</sup> Conf. LOZANO CUTANDA, Blanca. *Derecho Ambiental Administrativo*, 5. ed. Madri: Dykinson, 2004 p. 37.

<sup>12</sup> No Preâmbulo dessa Declaração estabeleceu-se que: “2. A proteção e o melhoramento do meio ambiente humano é uma questão fundamental que afeta o bem-estar dos povos e o desenvolvimento econômico do mundo inteiro, um desejo urgente dos povos de todo o mundo e um dever de todos os governos.” TRINDADE, Antonio Augusto Cançado, op. cit., p. 248.

<sup>13</sup> Cnf. LOZANO CUTANDA, Blanca, op. cit., p. 37.

<sup>14</sup> DERANI, Cristiane, op. cit., p. 79.

- <sup>15</sup> TRINDADE, Antonio Augusto Cançado, *op. cit.*, p. 250. Nesse mesmo sentido o Princípio 8 da Declaração estabelece que “O desenvolvimento econômico e social é indispensável para assegurar ao homem um ambiente de vida e trabalho favorável e para criar na terra as condições necessárias de melhoria da qualidade de vida.”. *Ibid.*, 251.

De modo que, a partir desse momento, surge a idéia de incentivar uma racionalidade ambiental-produtiva que permita harmonizar os processos de produção com o uso racional dos recursos naturais, de forma tal que sejam implementados novos modos de produção e que, conseqüentemente, as condutas humanas estejam em harmonia com o meio ambiente, respeitando a sua própria capacidade de uso.

Posteriormente, em 1987, a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – que foi estabelecida pela Organização das Nações Unidas em 1983 –, no relatório titulado “Nosso Futuro Comum”, também conhecido como “Informe Brundtland”,<sup>16</sup> entende que o desenvolvimento sustentável é aquele que atende “às necessidades e aspirações do presente sem comprometer a habilidade de as gerações futuras atenderem as suas próprias necessidades.”<sup>17</sup>

O núcleo básico do conceito de desenvolvimento sustentável é precisamente a sustentabilidade do meio ambiente,<sup>18</sup> característica referida à possibilidade do uso continuado no tempo dos recursos naturais como fonte indispensável para o desenvolvimento econômico e social.<sup>19</sup>

Em outras palavras, o objetivo desse novo paradigma consiste em conseguir um desenvolvimento equilibrado, duradouro e equitativo, que parte da premissa de que, por um lado, deve-se aceitar o uso dos recursos naturais em forma racional, e que, nessa medida, um certo nível de poluição será necessário para satisfazer os requerimentos próprios da sociedade moderna, mas que paralelamente, os processos produtivos devem manter-se dentro de limites que sejam toleráveis para o meio ambiente.

De maneira que pretende-se garantir o direito das presentes e das futuras gerações a ter uma vida digna, dentro de um ambiente saudável e equilibrado, e ao mesmo tempo permitir que essas gerações tenham a possibilidade de aproveitar os recursos naturais para se desenvolver.<sup>20</sup>

---

<sup>16</sup> A Comissão estava presidida pela então primeira ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland. Cnf. LOZANO CUTANDA, Blanca, *op. cit.*, p. 48.

<sup>17</sup> TRINDADE, Antonio Augusto Cançado, *op. cit.*, p. 165.

<sup>18</sup> “(...) o principio da sustentabilidade surge em um contexto em que se passa a questionar “a racionalidade es os paradigmas teóricos que impulsionaram e legitimaram o crescimento econômico, negando a natureza” (...) e com o intuito de “harmonizar e compatibilizar qualidade de vida para as pessoas com a preservação das condições ambientais sem estagnação ou declínio no processo de crescimento econômico.” MOTA, Mauricio. O conceito de natureza e a reparação das externalidades ambientais negativas. In: *Revista de Direito da Cidade*. Rio de Janeiro, v.1, n. 2, nov. 2006, p. 220.

<sup>19</sup> “*Es el desarrollo sostenible, el proceso de transformación en la utilización de los recursos, orientación de las inversiones, canalización del desarrollo tecnológico, cambios institucionales y todo aquello que coadyuve para atender las necesidades humanas del presente y del futuro.*” Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Resolución, n. 4423-93. SCIJ (Sistema Costarricense de Información Jurídica). Disponível em: <http://www.pgr.go.cr/scij/>. Acesso em: 31 ago. 2007.



<sup>20</sup> *El objetivo primordial del uso y protección del ambiente es obtener un desarrollo y evolución favorable al ser humano. La calidad ambiental es un parámetro fundamental de esa calidad de vida, pero más importante que ello es entender que si bien el hombre tiene el derecho de hacer uso del ambiente para su propio desarrollo, también tiene el deber de protegerlo y preservar lo para el uso de las generaciones presentes y futuras.” Sala Constitucional, op. cit., Resolução nº 1.763-94.*

Tal perspectiva se traduz no denominado princípio de equidade intergeracional, que fora reconhecido como princípio segundo a Declaração de Estocolmo.<sup>21</sup>

Como se vê, a proposta trata-se, em essência, de estabelecer um processo solidário entre desenvolvimento econômico e proteção ambiental, com o objetivo de que o uso dos recursos naturais e a poluição inevitavelmente causada pelo desenvolvimento econômico-industrial da pós-modernidade sejam feitos dentro dos limites e da capacidade do meio ambiente, de forma tal que não seja uma ameaça para as futuras gerações. Em poucas palavras, a idéia é que esse desenvolvimento necessariamente deve ser consuetâneo com a qualidade de vida do ser humano, respeitando o direito de todas as pessoas de viver em um ambiente sadio e equilibrado.

Conforme essa linha de pensamento, podemos dizer que o desenvolvimento sustentável é simplesmente uma conseqüência do reconhecimento do direito do ser humano a exigir um ambiente saudável e ecologicamente equilibrado, direito humano da denominada terceira geração – direito da solidariedade<sup>22</sup> – imprescindível para que as pessoas possam gozar efetivamente do direito a ter uma vida digna e sadia.<sup>23</sup>

De maneira que o direito a um meio ambiente equilibrado e sadio decorre do direito à vida,<sup>24</sup> sendo uma extensão do direito à saúde.<sup>25</sup> Assim, o direito ao meio ambiente encontra seu fundamento no valor da dignidade humana.

---

<sup>21</sup> A esse respeito estabelece tal princípio: “Os recursos naturais da terra incluídos o ar, a água, a terra, a flora e a fauna e especialmente amostras representativas dos ecossistemas naturais devem ser preservados em benefício das gerações presentes e futuras, mediante uma cuidadosa planificação ou ordenamento, segundo convenha”. TRINDADE, Antonio Augusto Cançado, *op. cit.*, p. 250. Sobre os princípios informativos do Princípio de Equidade Intergeracional, confira STEIGLEDER, Annelise Monteiro. *Responsabilidade civil ambiental: as dimensões do dano ambiental no Direito brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 186.

<sup>22</sup> Sobre o conceito de solidariedade confira: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. II. *Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 180-181.

<sup>23</sup> De certo modo, era o próprio direito à vida, em sua ampla dimensão, que acarretava o necessário reconhecimento do direito a um meio ambiente sadio; este último configura-se como “o direito às condições de vida que asseguram a saúde física, moral, mental e social, a própria vida, assim como o bem-estar das gerações presentes e futuras”. Em outras palavras, o direito a um meio ambiente sadio salvaguarda a própria vida humana sob dois aspectos, a saber, a existência física e saúde dos seres humanos, e a dignidade dessa existência, a qualidade de vida que faz com que valha a pena viver.” TRINDADE, Antonio Augusto Cançado, *op. cit.*, p. 76.

<sup>24</sup> O direito à vida encontra-se previsto nos arts. 21 e 5º das Constituições da Costa Rica e do Brasil, respectivamente. Sobre esse direito tem manifestado a Sala Constitucional: “*La vida humana sólo es posible en solidaridad con la naturaleza que nos sustenta y nos sostiene, no sólo para alimento físico, sino también como bienestar psíquico: constituye el derecho que todos los ciudadanos tenemos a vivir en un ambiente libre de contaminación, que es la base de una sociedad justa y productiva. Es así como el artículo 21 de la Constitución Política señala: “La vida humana es inviolable.”* Sala Constitucional, *op. cit.*, Resolução nº 03705-93.

<sup>25</sup> Cnf. TRINDADE, Antonio Augusto Cançado, *op. cit.*, p. 84 et seq.  
A Sala Constitucional da Corte Suprema de Justiça da Costa Rica com respeito à relação existente entre o direito a saúde e o direito ao meio ambiente tem manifestado:  
“*El derecho a la salud reconocido en los artículos 21 de la Constitución Política, 1 y 11 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 4 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 10 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos, se encuentra íntimamente ligado al derecho a vivir en un ambiente sano y equilibrado, consagrado en el artículo 50 constitucional. La calidad ambiental es un parámetro fundamental de la*

*calidad de vida; al igual que la salud, alimentación, trabajo, vivienda, educación, entre otros. En consecuencia, el Estado tiene la obligación de procurar una protección adecuada al ambiente, para lo cual debe tomar las medidas necesarias a fin de que el medio esté libre de contaminación, y que las alteraciones producidas tanto por el hombre como por la naturaleza, en el entorno próximo o lejano, no constituyan una lesión al ambiente ni a la salud de las personas que en él habitan.” Sala Constitucional, op. cit., Resolución nº 705-99.*

Foi no início da década de 1990, concretamente no ano de 1992, quando foi celebrada a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento no Rio de Janeiro (na qual se elaborou a Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e desenvolvimento <sup>26</sup> e a denominada “Agenda 21” – Programa Global para o desenvolvimento sustentável no século XXI), que o direito ao meio ambiente cobrou uma maior relevância e legitimidade na comunidade internacional, passando a ser considerado como um dos pilares da política econômica dos países.

Na Costa Rica, com o fim de tutelar expressamente o referido direito, mediante emenda constitucional, <sup>27</sup> introduziram-se dois parágrafos ao art. 50 da Constituição, norma que atualmente dispõe a respeito:

*TITULO V*

*DERECHOS Y GARANTIAS*

*SOCIALES Capítulo Único*

*ARTÍCULO 50 – El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.*

*Toda persona tiene derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Por ello, está legitimada para denunciar los actos que infrinjan ese derecho y para reclamar la reparación del daño causado.*

*El Estado garantizará, defenderá y preservará ese derecho.*

*La ley determinará las responsabilidades y las sanciones correspondientes.*

Em concordância com essa norma constitucional, o art. 89 da citada Constituição estabelece como um dos fins culturais da República a proteção das belezas naturais.

Entretanto, no Brasil, a tutela do meio ambiente encontra-se prevista expressamente no art. 225 da Constituição Federal de 1988, sendo considerado como um bem essencial para a vida. Nesse sentido, estabelece essa norma:

*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.*

---

<sup>26</sup> Com respeito ao tema do desenvolvimento sustentável, os princípios 3, 4 e 8 dessa declaração estabelecem: “Princípio 3: O direito ao desenvolvimento deve ser exercido, de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de gerações presentes e futuras.”

“Princípio 4: Para alcançar o desenvolvimento sustentável, a proteção ambiental deve constituir parte integrante do processo de desenvolvimento e não poderá ser considerada isolada deste.”

“Princípio 8: Para atingir o desenvolvimento sustentável e mais alta qualidade de vida para todos, os Estados devem reduzir e eliminar padrões insustentáveis de produção e consumo e promover políticas demográficas adequadas.” TRINDADE, Antonio Augusto Cañado, *op. cit.*, p. 258-259.

<sup>27</sup> Reforma introduzida através da Lei nº 7.412, de 3 de junho de 1994, segundo o procedimento previsto no art. 195, do Título XVII, Capítulo Único da Constituição Política da República da Costa Rica.

Cabe destacar que na exposição de motivos do projeto da reforma indicou-se: “(...)Los derechos contemporáneos forman la llamada “tercera generación” “...Entre los nuevos derechos – que implican, también deberes- está el de vivir en un ambiente puro, que abarque la protección de todo el entorno natural del hombre...El hombre debe tener la sabiduría de hacer un uso racional de la

*naturaleza, sin dañarla o destruirla...Las reformas constitucionales que se presentan tienen como propósito resaltar el derecho de todo habitante de Costa Rica, a disfrutar de un ambiente puro, lo mismo que de un desarrollo ecológico equilibrado y sano, conforme con la ley y los tratados internacionales...Por otra parte, existe una obligación internacional, que cada vez cobra más fuerza en la comunidad de naciones, de establecer una cooperación estrecha para realizar las mismas tareas de proteger el ambiente y los recursos naturales(...)*". Cnf. Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, Expediente nº 10.649, p. 1-3.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao poder público:

I – preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas; (...).

Em consonância com o disposto nessa norma, o art. 170 constitucional estabelece:

*Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*(...VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;”.*

Da leitura das citadas normas das Constituições da Costa Rica e do Brasil, desprende-se de maneira inequívoca não só o direito de todos os habitantes de gozar de um ambiente ecologicamente equilibrado, mas também a obrigação da coletividade e do Estado de defender e proteger esse direito.<sup>28</sup> Estabeleceu-se um direito-dever, baseado no valor da solidariedade, e que se encontra orientado pelos princípios de sustentabilidade e equidade intergeracional. Assim, o direito ao meio ambiente é um direito difuso que, para ser efetivamente garantido, exige prestações positivas por parte do Estado.<sup>29</sup>

Precisamente a idéia é compatibilizar os interesses econômicos – expressados pela livre iniciativa – com os interesses ambientais, de forma que os processos produtivos sejam desenvolvidos em harmonia com a natureza. Portanto, ambos os interesses são igualmente necessários para uma boa qualidade de vida dos seres humanos.

Dentro desse marco, a proteção ambiental passa a constituir como um “instrumento necessário à realização do fim da ordem econômica, qual seja o de assegurar a todos uma vida digna, com justiça social.”<sup>30</sup>

Evidentemente, considerando que numa economia de mercado vão primar sempre os interesses econômicos sobre os ambientais, o Estado passa a ser um ator fundamental na direção da economia, tendo o poder-dever de proteger o meio ambiente. Ele deve intervir nas atividades econômicas a fim de corrigir as deficiências do mercado<sup>31</sup> com o objetivo de

---

<sup>28</sup> “La satisfacción del derecho a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado se logra, por una parte, mediante la abstención total de la sociedad (incluido el Estado) de contaminar y afectar negativamente el equilibrio ecológico, y por otra parte mediante una explotación racional de los recursos del medio.” GONZÁLEZ BALLAR, Rafael. La Tutela Constitucional del Medio Ambiente. In: *Temas claves de la constitución política. (Homenaje al Doctor Carlos José Gutiérrez Gutiérrez)*. San José: Investigaciones Jurídicas Sociedad Anónima, 1999, p. 308.

<sup>29</sup> Cnf. TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania multidimensional na era dos Direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001, p. 298-301, 321.

<sup>30</sup> OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de et al. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coords.). *Direito tributário ambiental*. Rio de Janeiro: Editora Lumem Juris, 2006, p. 113.

- <sup>31</sup> “El mercado (...) resulta incapaz por sí mismo para proveer a las necesidades humanas sin poner en peligro el medio ambiente, debido a que los precios, que sirven de guía a las decisiones de consumidores y productores, no reflejan los costes y beneficios derivados del uso del medio ambiente, dando lugar a lo que se conoce como externalidades negativas.” LOZANO CUTANDA, Blanca, *op. cit.*, p. 322.

propiciar uma distribuição dos recursos equitativa, que respeite a sustentabilidade do meio ambiente, com intuito de promover um desenvolvimento sustentável que satisfaça as necessidades da sociedade num determinado momento histórico, sem chegar a comprometer as opções de vida e desenvolvimento das gerações futuras.<sup>32</sup>

Tradicionalmente, para cumprir com esses fins, os Poderes Públicos têm optado pela implementação de instrumentos político-administrativos de regulamentação direta – conhecidos como sistema de comando e controle – que incidem nas condutas dos agentes através da imposição de limites, proibições ou controles diretos sobre as atividades poluidoras. A utilização isolada desse tipo de controle é criticada não apenas pelos altos custos que representa, mas também pela sua rigidez e porque, na prática, acaba sendo pouco eficaz, já que incide de forma muito limitada no sistema de formação de preços, na adoção de tecnologias mais limpas e na substituição de certo tipo de consumos que ambientalmente são pouco desejáveis. Em poucas palavras, o problema desse tipo de medidas é que acaba tendo pouca repercussão nos costumes de vida dos cidadãos e nas suas relações com o meio ambiente.<sup>33</sup>

Dentro desse contexto, na atualidade considera-se que os instrumentos econômicos são mecanismos mais apropriados para uma adequada distribuição dos custos socioambientais, permitindo que o Estado oriente as condutas dos diferentes agentes econômicos, de tal maneira que os recursos ambientais sejam utilizados em forma racional.

Tais instrumentos são manifestações do princípio do poluidor-pagador, e pretendem a internalização das denominadas externalidades ambientais negativas. Precisamente, dentro desses instrumentos econômicos, destacam-se os denominados tributos ambientais.

## 2. Considerações sobre o poder de tributar

O poder tributário, pela sua extrema contundência e pela aptidão para destruir a liberdade e a propriedade, surge limitadamente no espaço deixado pela autolimitação da liberdade e pelo consentimento no pacto constitucional. (Ricardo Lobo Torres)

*Grosso modo*, podemos dizer que o Estado, no exercício do “poder tributário”,<sup>34</sup> através do Poder Legislativo, institui, modifica, extingue tributos e tem a potestade de estabelecer fatos que encontram-se isentos do tributo.

---

<sup>32</sup> “... el hombre tiene el derecho de hacer uso del ambiente para su propio desarrollo, también tiene el deber de protegerlo y preservarlo para el uso de las generaciones presentes y futuras, lo cual no es tan novedoso, porque no es más que la traducción de esta materia, del principio de la “lesión”, ya consolidado en el derecho común, en virtud del cual el legítimo ejercicio de un derecho tiene dos límites esenciales: por un lado, los iguales derechos de los demás y, por el otro, el ejercicio racional y el disfrute útil del derecho mismo”. ORTIZ ORTIZ Eduardo. Intereses colectivos y legitimación constitucional. In: *Revista Judicial*. San José, n. 51, año XV, set. 1990, p. 14.

<sup>33</sup> Cnf. PERRONE CAPANO, Raffaele. La imposición y el medio ambiente. In: AMATUCCI, Andrea (Dir.). *Tratado de derecho tributario. Tomo Primero*. Bogota: Editorial Temis. 2001, p. 454- 455.  
Sobre as vantagens dos incentivos econômicos sobre as medidas de controle direto, confira: GÓMEZ ACEBO, Ricardo. *Los*



*Impuestos ambientales. ICADE-LA EMPRESA N° 40 ENERO/ABRIL 1997, p. 104. Nesse mesmo sentido, ROSEMBUJ, Túlio, op. cit., p. 48.*

- <sup>34</sup> Fernando Sáinz de Bujanda refere-se ao Poder Tributário da seguinte maneira: *“Como es sabido, el poder tributario constituye un atributo esencial del Estado. No es posible concebir ninguna organización política en que falte ese poder, que nos es, en definitiva, sino la facultad de imponer tributos que procuren al Ente público los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.*

Esse poder – que, segundo o autor consultado, também é chamado potestade tributária, poder financeiro, poder fiscal, supremacia tributária ou competência tributária – é estabelecido expressamente pelo constituinte originário na Constituição, e considera-se como uma manifestação da potestade soberana do Estado, inerente ao poder político.

Sobre o conceito de poder tributário Casalta Nabais explica:

O dever fundamental de pagar impostos, visto pelo lado do seu titular ativo, consubstancia-se na atribuição ao legislativo de um poder – o poder tributário (ou fiscal) para a criação, instituição ou estabelecimento de impostos, isto é, o poder tributário em sentido estrito ou técnico.<sup>35</sup>

Em concordância com essas idéias, devemos ter presente que o poder tributário, a diferença da liberdade, não é pré-constitucional. É na Constituição política que se estabelece a forma de exercer essa potestade, determinando-se os órgãos estatais que poderão definir os elementos constitutivos dos tributos e, conseqüentemente, o procedimento formal que deverá seguir-se para criar, modificar ou extinguir um tributo, de acordo com os princípios constitucionais tributários formais e materiais que orientam e vinculam a atividade legislativa.<sup>36</sup>

No Estado Democrático de Direito – particularmente com a reaproximação entre ética e direito –, não podemos entender que o poder tributário esteja baseado numa relação de poder, numa relação de superioridade do Estado. Trata-se, porém, de um poder-dever, que nasce no espaço aberto pela liberdade e que, por conseguinte, encontra-se limitado por ela. Nesse sentido, como bem explica Ricardo Lobo Torres “O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais.”<sup>37</sup>

Assim, ainda que o poder tributário seja uma manifestação da soberania estatal, não encontra nela o seu fundamento, já que sua origem descansa nos direitos da propriedade e do livre exercício do trabalho (estabelecidos nos arts. 45, 46 e 56 da Constituição da Costa Rica, e no art. 5<sup>o</sup>, incisos XXII e XIII, da Constituição do Brasil), como expressão da liberdade dos cidadãos e substrato econômico para a imposição fiscal.<sup>38</sup>

Nessa linha de pensamento, é o povo, através dos seus representantes, quem autoconsente o tributo (princípio da auto-imposição). Em outras palavras, o povo como titular do poder

---

*Ahora bien en el moderno Estado constitucional ese poder ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico, que se ejercita dictando normas.” SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. t. II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 275 et seq.*

<sup>35</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 269.

<sup>36</sup> A esse respeito o art. 121, inciso XIII, da Constituição Política da Costa Rica estabelece: “ARTÍCULO 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: (...) 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;”

Na Constituição brasileira a potestade tributária está prevista nos arts. 145 e 153-156, que se referem à competência tributaria da

<sup>37</sup> União, dos Estados e dos Municípios.  
TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 14.

<sup>38</sup> *Id. Ibid.*, p. 20.

tributário permite que o Parlamento possa exercitar essa potestade, derivando-se a máxima de *No taxation without representation*.<sup>39</sup>

É nesse sentido que podemos falar que o poder tributário é manifestação da soberania estatal, inerente ao poder político, mas que encontra seu fundamento na liberdade e não no *ius imperium* estatal.

A esse respeito, Ricardo Lobo Torres nos explica em forma precisa:

O poder tributário, pela sua extrema contundência e pela aptidão para destruir a liberdade e a propriedade, surge limitadamente no espaço deixado pela autolimitação da liberdade e pelo consentimento no pacto constitucional. Em outras palavras, o tributo não limita a liberdade nem se autolimita, senão que pela liberdade é limitado, tendo em vista que apenas a representação e o consentimento lhe legitimam a imposição.<sup>40</sup>

Dessa forma, o tributo, longe de ser um obstáculo ou uma intromissão à liberdade, é uma condição necessária para a sua existência, na medida em que a tutela e a garantia do exercício de todos os direitos dos cidadãos dependem do tributo.<sup>41</sup>

Nessa ordem de idéias, sem nenhuma dúvida, na atualidade o tributo se constitui como o principal recurso econômico da atividade financeira estatal,<sup>42</sup> permitindo que o Estado possa obter as receitas necessárias para custear as complexas funções que lhe são próprias, satisfazendo assim os requerimentos da coletividade, e, conseqüentemente, garantindo a liberdade e os direitos dos cidadãos.

Tradicionalmente tem se entendido que a finalidade principal dos tributos é a arrecadação; conforme foi dito, em tese de princípio, o tributo é um instrumento destinado à obtenção de ingressos (receitas públicas) para que o Estado possa cumprir os fins que lhe são próprios.

No entanto, hodiernamente, os tributos, além serem um mecanismo para financiar os requerimentos estatais, constituem um dos mais importantes instrumentos econômicos com que conta o Estado na direção da atividade econômica tanto pública como privada, toda vez que podem ser utilizados com uma finalidade extrafiscal.<sup>43</sup> De modo que, se os tributos podem

---

<sup>39</sup> A esse respeito, afirma Ricardo Lobo Torres: “A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar. Não é o Estado que se autolimita na Constituição, como querem os positivistas, senão que já se constitui limitadamente, no espaço aberto pelo consentimento.”

O tributo, por conseguinte, embora sendo o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pela própria autolimitação da liberdade.” TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 63-64.

<sup>40</sup> Id. *A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 127.

<sup>41</sup> Cf. HOLMES, Stephen & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 15, 43-46.

<sup>42</sup> A esse respeito Ricardo Lobo Torres indica que a atividade financeira “(...) é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas.” TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, op. cit., p. 3.

Sobre o conceito de atividade financeira, veja: BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 1955, p. 10.

<sup>43</sup> Com relação ao tema, Angel Schindel em forma diáfana expõe: “*Coincidimos con FERREIRO LAPATZA en que los tributos existen porque los entes públicos tienen encomendadas ciertas actividades. En general, fundamentalmente, los tributos sirven, se utilizan, tienen por fin allegar recursos dinerarios al Estado y demás entes públicos para que éstos, utilizando estos recursos, gastándolos, puedan cubrir las necesidades públicas*”. Sin embargo, no es esta la única finalidad de la existencia de los tributos. El citado autor continúa: “*recaudar un ingreso es el fin fundamental de los tributos en general. Pero no es el único fin de los tributos ni el fin*”

perseguir objetivos de natureza “extrafiscal”, podemos dizer que de certa maneira perdem a sua “neutralidade”.<sup>44</sup>

Sobre o tema, é importante salientar que as duas finalidades não podem ser consideradas antagônicas porque, na verdade, geralmente aparecem em maior ou menor medida em todos os tributos, sendo que, em alguns casos, prevalece a finalidade fiscal ou arrecadadora e, em outros, a extrafiscal ou ordenatória.<sup>45</sup>

Nesse sentido, como bem explica Paulo Carvalho de Barros,

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que possa se dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade.<sup>46</sup>

Nessa mesma linha de pensamento, Túlio Rosembuj se refere à questão indicando que “*Los fines extrafiscales no son, por definición, contradictorios con la función de financiamiento del gasto público, si la finalidad es digna de tutela desde el punto de vista del ordenamiento jurídico financiero.*”<sup>47</sup>

Assim sendo, nada obsta que um tributo tenha como finalidade principal a orientação de determinados comportamentos, concretamente por meio de duas técnicas de atuação:<sup>48</sup> através da promoção de certas condutas almejadas – caso típico dos denominados incentivos fiscais – ou por meio da desestimulação de comportamentos ou atos – caso da utilização de cargas tributárias – que, ainda que lícitos, consideram-se como prejudiciais para a sociedade.<sup>49</sup>

Nessa toada, através dos tributos extrafiscais

---

*necesario de todos y cada uno de ellos” (...) en los últimos tiempos, particularmente en algunos países de Europa, se acude a los tributos como un fin de lograr otros objetivos socialmente deseables como la preservación del medio ambiente y similares. Se trata de impuestos que se imponen por ley con un fin principal que no es el de proveer recursos al fisco, sino el de actuar como disuasivos de ciertas actitudes de los particulares o para incentivar determinadas actividades.” SHINDEL, Angel. Concepto y especies de tributos. In: GARCIA BELSUNCE, Horacio A. (Dir). *Tratado de Tributación*, t.I, v.I. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003, p. 567.*

<sup>44</sup> Cnf. DIAZ, Vicente Oscar. El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición ambiental. In: DIAZ, Vicente O. (Dir.). *Tratado de Tributación. T. II. V.I. Política y economía tributaria*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2004, p. 596.

<sup>45</sup> “A imposição tradicional (tributação fiscal) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos.

Já a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida a fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da 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*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 47.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 13<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 230.

<sup>47</sup> ROSEMBUJ, Tulio, *op. cit.*, p. 245.

<sup>48</sup> Cnf. CASADO OLLERO, Gabriel. Los fines no fiscales de los tributos. In: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje al Dr. Fernando Sáinz de Bufanda*, v. I. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 128.

- <sup>49</sup> Explica José Marcos Domingues que “Como instrumento indeclinável da atuação estatal, o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas e desestimular as nocivas ao bem comum.” OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 47.

o Estado exerce o seu poder tributário de forma a intervir no controle da economia e do meio social, passando o tributo a agregar ao lado da função meramente arrecadatória uma função extrafiscal, ou seja, ele passa a ser visto como instrumento de intervenção estatal ou regulação pública, de dirigismo estatal.<sup>50</sup>

Precisamente dentro desse tipo de tributos, encontram-se os tributos ambientais *stricto sensu*, que, em tese de princípio, estão conformados segundo a clássica divisão tripartita dos tributos adotada pelo Código Tributário Modelo para América Latina<sup>51</sup> e que foi incorporada à maioria dos ordenamentos jurídicos da América Latina, seja a classificação dos tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria – conhecidas pela doutrina tributarista hispânica como contribuições especiais.

### 3. O fundamento e a finalidade dos tributos ambientais

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

Doutrinariamente, distingui-se entre tributos com finalidade extrafiscal e tributos com efeitos extrafiscais.<sup>52</sup> Os primeiros, como seu próprio nome indica, seriam aquelas categorias tributárias cuja finalidade primordial não é de natureza fiscal ou arrecadatória, senão que tem principalmente um objetivo de caráter ordenatório, visando a induzir ou desalentar certo tipo de condutas dos contribuintes, na medida em que sejam ou não almejadas pela sociedade.

No entanto, cabe aclarar que, apesar dessa finalidade extrafiscal, nada obsta que através desse tipo de categorias tributárias sejam obtidos ingressos, mas devemos entender que estes são de caráter acessório e até certo ponto indesejáveis. Nesse sentido, haverá uma maior ou uma menor arrecadação segundo se atinjam ou não os objetivos primários do tributo. Em outras palavras, contrário ao que acontece com os tributos ordinários, no caso de um tributo extrafiscal, uma menor arrecadação é sinônimo da eficácia, do êxito extrafiscal do tributo na prática.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de, *et al.*, *op. cit.*, p. 105.

<sup>51</sup> <sup>51</sup> Cnf. SHINDEL, Angel, *op. cit.*, p. 569.

<sup>52</sup> (...) es necesario saber distinguir entre “fines extrafiscales” y “efectos extrafiscales”. Cuando un tributo está dirigido en forma primordial y específica a un fin distinto al recaudatorio se lo puede encolar en el catalogo de la extrafiscalidad. En cambio, si solo produce efectos extrafiscales porque su finalidad principal es recaudar o bien porque tan solo alguno de los elementos que lo integran tiene transcendencia extrafiscal, podemos aceptar que dicho tributo no será en puridad un tributo extrafiscal. DIAZ, Vicente Oscar, *op. cit.*, p. 599.



Nesse mesmo sentido, Cnf. HERRERA MOLINA, Pedro M, *op. cit.*, p. 55.

53

*"(...) el tributo extrafiscal no es establecido para obtener fondos, sino que – para decir más apropiadamente-se lo regula para dejar de obtenerlos, donde el llamado "fracaso recaudatorio" muestra que el fin propuesto en la extrafiscalidad se ha cumplido.*

*Si se obtienen ingresos pese a ello concordamos con Tipke en que las sumas obtenidas por dicha vía impositiva son un producto residual en el esquema previsto por la autoridad pública." DIAZ, Vicente Oscar, op. cit., p. 600.*

Por sua vez, os tributos com efeitos extrafiscais são tributos ordinários, com uma finalidade predominantemente arrecadatória, mas que em algum dos seus elementos percebe-se um certo traço extrafiscal. Esse é o caso de alguns impostos seletivos de consumo que gravam certo tipo de produtos considerados “indesejáveis”, como o cigarro, o álcool, entre outros.

Conforme foi dito, entre os tributos com fins extrafiscais, encontramos os denominados tributos ambientais,<sup>54</sup> também chamados tributos ecológicos, verdes ou “ecotaxes”,<sup>55</sup> que são considerados como um dos principais instrumentos econômicos<sup>56</sup> com que conta o Estado para a proteção do meio ambiente.

A esse respeito, sobre a relevância dos tributos ambientais nas políticas públicas ambientais, destaca José Marcos Domingues que se trata de “(..) uma ferramenta especialmente hábil ao múnus estatal de defesa ambiental, graças à possibilidade do seu emprego em praticamente todas as fases do ciclo econômico, da extração de recursos naturais à produção e ao consumo final de bens sofisticados”.<sup>57</sup>

Nessa linha de pensamento, em primeiro lugar, devemos entender que esse tipo de instrumento fiscal é uma manifestação do princípio poluidor-pagador – chamado pela doutrina hispânica como princípio *quien contamina paga* –, princípio de dimensão econômica, materializado no campo jurídico como um princípio orientador na proteção do meio ambiente.<sup>58</sup> Tal princípio, que originalmente foi adotado pela OCDE através da Recomendação C(72), 128, de 26 de maio de 1972, complementada pela Recomendação C(74)223, de 14 de novembro de 1974,<sup>59</sup> parte da premissa de que o custo das medidas de proteção ambiental deve ser arcado por aqueles agentes econômicos que, de uma maneira ou outra, se beneficiam economicamente do meio ambiente, de forma tal que as externalidades ambientais negativas sejam internalizadas nos processos produtivos. Essas deseconomias externas não se vêm refletidas nos preços do mercado e acabam representando custos socioambientais para a sociedade.

---

<sup>54</sup> José Marcos Domingues explica que os tributos ambientais têm dois sentidos: “um sentido estrito e um sentido amplo. Em sentido estrito, tributo ambiental significa um tributo novo cobrado em razão do uso do Meio Ambiente pelos agentes econômicos. Já em sentido amplo, tributo ambiental é um tributo tradicional ou ordinário adaptado de molde a servir aos esforços de proteção ambiental”. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 63-64.

<sup>55</sup> Instrumento, em princípio, esboçado não por juristas, mas por economistas. Foi o economista inglês A.C. Pigou quem, em 1920, expôs a tese de proteger o meio ambiente com instrumentos de natureza fiscal que permitissem internalizar os custos externos ocasionados pela produção e pelo próprio consumo privado. Proposta que Andrea Amatucci deu eco jurídico na década de 1970, e que teve conseqüências práticas de relevância na Europa, principalmente na Holanda e na antiga República Federal Alemã, e que depois se traduziu no princípio do “poluidor-pagador” adotado pela OCDE. Cf. Herrera Molina, Pedro M, *op. cit.*, p. 1 e 51.

<sup>56</sup> Sobre os tipos de instrumentos econômicos existentes para a tutela do meio ambiente, diz José Marcos Domingues: “A doutrina reconhece nos subsídios, na comercialização das licenças ambientais, no depósito-retorno e na tributação ambiental instrumentos econômicos adequados à proteção ambiental. (...)” OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 9.

<sup>57</sup> *Idem Ibid.*, p. 11.

<sup>58</sup> Cnf. Herrera Molina, Pedro M, *op. cit.*, p. 40-41.

<sup>59</sup> Cnf. BENJAMIN, Antonio Herman V. O *princípio do poluidor-pagador* e a reparação do dano ambiental. In: BENJAMIN, Antonio Herman V (coord.). *Dano ambiental. Prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 227.

No Princípio 16 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, foi consagrado o princípio do poluidor-pagador nos seguintes termos:

Princípio 16: Tendo em vista que o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo decorrente da poluição, as autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando na devida conta o interesse público, sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais.<sup>60</sup>

Verifica-se, então, que o princípio do poluidor-pagador é uma resposta direta ao problema das externalidades ambientais negativas,<sup>61</sup> como falhas próprias do mercado. Nesse sentido, o princípio tem como objetivo principal que os custos sociais provocados pela atividade que deteriora o meio ambiente repercutam nos custos finais dos produtos e serviços a ela ligados. Ou seja, o princípio em questão “apóia-se na teoria da compensação (paga quem provoca uma ação governamental, na medida do custo desta) e na teoria do valor (paga quem se beneficia com a poluição na medida dos benefícios recebidos).”<sup>62</sup>

Assim, a partir desse princípio, o poluidor que deve pagar é aquele que “tem poder de controle sobre as condições que levam a que ocorram.”<sup>63</sup>

Nesse sentido, o poluidor passa a ser “o primeiro pagador”, sendo obrigado a integrar no seu processo de decisão o sinal econômico *ocorrência da poluição, podendo, portanto, prevenilas ou tomar precauções para evitar que* constituam o conjunto dos custos ambientais.<sup>64</sup>

Cabe ter presente que o princípio do poluidor-pagador não cria um direito de poluir, trata-se, porém, de um princípio com uma vocação claramente preventiva e não punitiva ou repressiva, à medida que transmite a idéia de que o dano ambiental é economicamente prejudicial para o poluidor, sendo a preservação e a conservação do ambiente mais barata que a degradação.<sup>65</sup>

Agora, mesmo que o princípio do poluidor-pagador não esteja expressamente previsto nas Constituições do Brasil e da Costa Rica, devemos entender que ele deriva do dever do Estado e de todos os cidadãos de conservar o meio ambiente, utilizando os recursos ambientais de forma racional, em aras de propiciar o desenvolvimento sustentável. Trata-se, portanto, de

---

<sup>60</sup> TRINDADE, Antonio Augusto Cançado, *op. cit.*, p. 261.

<sup>61</sup> Sobre o conceito de externalidade negativa, Maurício Mota explica: “A externalidade pode ser positiva ou negativa, quando no preço do bem colocado no mercado não estão incluídos os ganhos e as perdas sociais resultantes de sua produção ou consumo, respectivamente. (...) segundo a teoria econômica das externalidades, o efeito negativo ou positivo não pode ser agregado ao valor do produto por impossível de ser medido.” MOTA, Maurício. *O conceito de natureza e a reparação das externalidades ambientais negativas*, *op. cit.*, p. 221.

<sup>62</sup> BENJAMIN, Antonio Herman V, *op. cit.*, p. 230. Cabe salientar que o autor indica que “Todo o direito ambiental (...) gira em torno do Princípio Poluidor-pagador, já que é este que orienta – ou deve orientar – sua vocação redistributiva, ou seja, sua função de enfrentamento das deficiências do sistema de preços.” *Id. Ibid.*, p. 227.

<sup>63</sup> ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente. Coleção Studia Iuridica*. Coimbra: Coimbra, 1997, p. 136.

<sup>64</sup> Cnf. BENJAMIN, Antonio Herman V., *op. cit.*, p. 229.

<sup>65</sup> Conf. *Idem Ibidem*, p. 236.

um princípio que encontra legitimidade no valor da solidariedade, e que, dessa forma, está intimamente ligado ao princípio de equidade intergeracional.

Nessa ordem de idéias, o princípio do poluidor-pagador é um princípio orientador das políticas públicas em matéria ambiental, que pode ser projetado sobre o sistema tributário, alentando – não exigindo – a criação de tributos ambientais.<sup>66</sup> Nesse sentido, Ramon Martín Mateo aponta que o princípio do poluidor pagador é uma condição de legitimidade do tributo ambiental.<sup>67</sup>

Sendo que os tributos ambientais são manifestações do princípio do poluidor- pagador, logicamente devemos entender que encontram o seu fundamento no dever dos Poderes Públicos de proteger o meio ambiente, na medida em que se trata de um dos pressupostos essenciais para garantir o direito à vida dos seres humanos em condições dignas e, conseqüentemente, garantir o desenvolvimento sustentável. Tal dever, conforme indicado anteriormente, encontra-se previsto expressamente nos arts. 50 da Constituição costarriquense e 225 da Constituição brasileira.

Conforme a linha de raciocínio exposta, não podemos considerar como ambiental um tributo ordinário pelo simples fato de que os ingressos arrecadados sejam destinados à proteção do meio ambiente. Para que um tributo possa ser qualificado como ambiental, necessariamente deve estar presente na sua estrutura a proteção do meio ambiente.

Sobre o tema nos explica em forma contundente Alarcón García:

(...) un tributo no puede calificarse como ambiental por el mero hecho de destinar los recursos obtenidos a una mejora del medio ambiente, ya que si se aceptara esta posibilidad cualquier tributo podría ser calificado como tal, siempre y cuando su recaudación se vinculara a la conservación, mejora o protección del ambiente.<sup>68</sup>

De acordo com esse posicionamento, o fato gerador do tributo ambiental (enquanto pressuposto hipotético que dá lugar ao nascimento da obrigação tributária), deverá estar constituído por uma atividade que direta ou indiretamente deteriore o ambiente ou suponha o uso de recursos naturais. Dito de outra forma, através do fato impositivo, o legislador deve buscar desalentar condutas que afetem o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado e apto para o desenvolvimento humano e econômico.

Nesse sentido, o Código Tributário Ambiental para a América Latina define os tributos ambientais, como aqueles impostos, taxas e contribuições, além de outras figuras de caráter

---

<sup>66</sup> Como bem indica Pedro Herrera Molina "(...) el desarrollo positivo del principio "quien contamina paga se proyecta sobre el ordenamiento jurídico-financiero y las categorías jurídico-tributarias preexistentes (hecho imponible, base imponible, incentivos fiscales, subvenciones)" HERRERA MOLINA, Pedro M., *op. cit.*, p. 41.

<sup>67</sup> MATEO, Ramón Martín. *Tratado de derecho ambiental*. v. I. Madri: Trivium, 1991, p. 240.

<sup>68</sup> ALARCON GARCIA, Gloria. La Fiscalidad Ambiental. El fenómeno tributario y su relación con el medio ambiente. In: VICENTE GIMENEZ, María Teresa (coord.). *Justicia ecológica y protección del medio ambiente*. Madri: Editorial Trotta, 2002, p. 267.

misto, que gravam atividades poluidoras ou que produzem um gasto público dirigido à proteção ambiental.<sup>69</sup>

Portanto, o objeto, o substrato do tributo, é a deterioração ou a incidência ambiental, e o seu objetivo imediato é a desestimulação da conduta ou ato gravado, de forma que o potencial poluidor modifique os seus hábitos de produção ou consumo, como seria o caso da introdução de “tecnologias limpas” no processo produtivo, ou o consumo de produtos com menos impacto sobre a natureza. Trata-se claramente de um tributo extrafiscal, cuja finalidade mediata é colaborar com o desenvolvimento sustentável.

Ora bem, o fato de que o tributo ambiental tenha uma finalidade eminentemente extrafiscal não quer dizer, de modo algum, que esse instituto não tenha também uma finalidade arrecadatória – caso contrário, não nos encontraríamos perante a uma figura impositiva –, senão que deve ter-se presente que esse objetivo “fiscal” é acessório, enquanto, como indicamos, o objetivo principal dos tributos ambientais será orientar aquelas condutas dos agentes econômicos que tenham alguma incidência sobre o meio ambiente.

De maneira que, ao lado desse fim eminentemente extrafiscal, é lógico que existirá também uma consequência econômica relevante. Em outras palavras, na medida em que ocorra o fato gerador do tributo ambiental, vai se derivar uma obrigação pecuniária a cargo do sujeito passivo do tributo, conforme o postulado do princípio do poluidor pagador e, conseqüentemente, serão obtidas receitas. Assim, podemos dizer que os tributos ambientais são de caráter extrafiscal, mas que, apesar dessa natureza própria, podem, e de fato arrecadam ingressos que devem ser destinados à proteção ambiental.

Com respeito aos recursos obtidos através dos tributos ambientais, consideramos que, em tese de princípio, necessariamente deverão estar afetados pela finalidade extrafiscal perseguida com o tributo,<sup>70</sup> e, conseqüentemente, deverão ser destinados a atividades relacionadas com a recuperação, prevenção ou mitigação de eventuais danos ao meio ambiente, ou bem para financiar programas de preservação ambiental. Trata-se de tributos com destino específico.<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M. Propuestas para la elaboración de un Código Tributario Ambiental? In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma *et al* (coords.). *Direito tributário ambiental*, Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2006, p. 18.

<sup>70</sup> “(...) a tributação extrafiscal, ao contrário da tributação fiscal, já nasce atrelada a uma finalidade específica explícita ou implícita na Constituição. (...) Está (...) implícita (art. 225 e §§) no caso da tributação ambiental. (...) A finalidade constitucional é específica, não no sentido de estar atrelada a uma despesa (o que caberá a lei ordinária concretizar), mas no sentido de se vincular a um conjunto de ações estatais em prol da defesa do meio ambiente (§ 1º do art. 225 da Constituição brasileira). A vinculação da receita é o instrumento jurídico (meio) que permite assegurar, no plano da instituição do tributo, a (finalidade) material legitimada pela Constituição, sem o que não se pode dar o respectivo controle jurisdicional de proporcionalidade. (...) A nosso ver, o cânone da proporcionalidade incide para determinar que onde houver tributação extrafiscal deverá haver vinculação da receita (...) 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 dos impostos ambientais.” OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 161-162.

- <sup>71</sup> “Os tributos ambientais, em geral, e os impostos ambientais, em especial, têm destinação específica, sendo afetados à realização de gastos públicos para a satisfação da finalidade que justifica a sua instituição.” *Idem ibidem.*, p. 162.

Sem prejuízo das considerações realizadas, cabe advertir que, no caso do ordenamento jurídico brasileiro, a vinculação das receitas obtidas através de um imposto ambiental poderá encontrar óbice no disposto no art. 167, inciso IV, da Constituição Federal Brasileira, que veda a destinação específica de receitas salvo nas hipóteses previstas na norma.

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.

Portanto, os tributos ambientais devem recair sobre aquelas atividades produtivas que, de algum modo, incidem sobre o meio ambiente dentro dos limites que se consideram toleráveis para a sociedade – ainda que indesejáveis –, parâmetros que evidentemente deverão ser estabelecidos pelas autoridades competentes de acordo com as condições próprias de um determinado momento e lugar. De modo que, contrário à opinião de alguns autores, os tributos ambientais não constituem uma sanção, uma vez que seu campo de ação encontra-se dentro da licitude.<sup>72</sup>

Como bem salienta Pedro Herrera Molina os tributos ecológicos pretendem:

(...) incidir en las conductas perjudiciales para el medio ambiente. A nuestro juicio, los impuestos ecológicos no han de ser impuestos sofocantes. La incidencia en el medio ambiente es una consecuencia inevitable de la actividad económica, y la finalidad del impuesto ecológico no es “estrangular” el crecimiento, sino hacer posible un desarrollo sostenible. Se trata de fomentar la máxima eficiencia económica con el mínimo deterioro ambiental, de reducir la contaminación a los niveles asimilables por el medio ambiente, incentivando la producción a través de tecnologías más limpias. La ventaja económica de las medidas fiscales sobre las prohibiciones administrativas radica en que cada agente económico podrá decidir si le resulta rentable o no seguir contaminando, reduciéndose en conjunto la contaminación a los niveles deseados.<sup>73</sup>

Nesse ordem de idéias, cabe ter presente que, como indica José Domingues, assim como os tributos “fiscais”, os tributos de natureza extrafiscal – incluindo os tributos ambientais – têm como finalidade a “salvaguarda da liberdade”, em tanto permitem ao “contribuinte alternativa

---

<sup>72</sup> “A extrafiscalidade, esclareça-se, não visa a impedir certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, através da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais. Portanto, a tributação extrafiscal (...) nada tem a ver com uma dita tributação punitiva (...) que pretende ‘impedir diretamente um ato que a lei proíbe’...” OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 49-50.

Pedro Herrera Molina, ao respeito indica: “*En ningún caso deben gravarse las actividades radicalmente prohibidas. En efecto, si*

*una conducta contaminante, se considera intolerable, debe prohibirse incondicionalmente, acompañando dicha prohibición de sanciones suficientemente severas (m's gravosas que la ventaja económica derivada de la infracción) y de estrictas medidas de control.*" HERRERA MOLINA, Pedro. Propuestas para la elaboración de un Código Tributario Ambiental?, *op. cit.*, p. 18.

<sup>73</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M. *Derecho tributario ambiental, op. cit.*, p. 62-63.

de escolha de gravame mais ameno ou a de nenhum gravame tributário, conforme sua atuação se desenvolva neste ou naquele sentido previsto em lei.”<sup>74</sup>

Por outra parte, devemos dizer, ainda que pontualmente, que a doutrina tributarista encontra-se dividida com respeito a se os tributos ambientais são compatíveis ou não com o princípio da capacidade contributiva.<sup>75</sup>

Assim, por exemplo, Klaus Tipke (*apud* Gustavo Goiabeiras) sustenta que as normas extrafiscais contidas em leis tributárias “(...) violam o princípio da capacidade contributiva, especialmente por motivos de política econômica, cultural, sanitária, ambiental”.<sup>76</sup>

No caso do ordenamento jurídico brasileiro, cabe destacar a interessante posição de alguns autores, que baseados na expressão “sempre que possível” utilizada pelo constituinte no art. 145 da Constituição brasileira, consideram que, no caso dos tributos extrafiscais, pode ser excepcionado o princípio da capacidade contributiva.

Nessa esteira, Humberto Ávila explica que a citada expressão refere-se a: “(...) sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais. Quando a norma tributária referir-se a elementos pessoais do contribuinte, deve ser observada, até o fim, a pessoalidade na tributação. (...)”. Continua o autor dizendo que “O essencial é que a expressão não traduz uma permissão, mas um dever cujo significado depende da possibilidade, jurídica e ontológica, da graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. A expressão ‘sempre que possível’ abre expressamente a possibilidade de instituição de tributos extrafiscais.”<sup>77</sup>

De igual forma, Luciano Amaro, sobre o tema destaca que:

(...) “sempre que possível” – como diz a Constituição –, o imposto deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte. A expressão “sempre que possível” cabe ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva. Dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados.<sup>78</sup>

Sobre o tema, cabe indicar que o princípio da capacidade contributiva<sup>79</sup> – também conhecido como princípio da capacidade econômica – ergue-se como um princípio orientador

---

<sup>74</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, p. 48-49.

<sup>75</sup> Cnf. GONÇALVES, Fábio Fraga. *Releitura* do Princípio da capacidade contributiva sob a ótica do Direito Tributário Ambiental. In: ORLANDÓ, Breno Ladeira Kingma et al. (Coords.). *Direito tributário ambiental*. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2006, p. 43-44.

<sup>76</sup> KLAUS TIPKE *Apud* OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de *et al. op. cit.*, p. 110.

<sup>77</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14/02/2006*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 367.

<sup>78</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 134.

- <sup>79</sup> José Osvaldo Casas diz que capacidade contributiva significa *“aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con la cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado”*. CASAS, José Osvaldo. Principios Jurídicos de la Tributación. In: *Tratado de Tributación*. t. I. v. 1. GARCIA BELSUNCE, Horacio (Dir). Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003, p. 314.

da justiça fiscal, em tanto limite material do conteúdo da norma tributária que vincula o legislador na hora de escolher os fatos suscetíveis de tributação. O princípio está dotado da eficácia própria dos princípios.<sup>80</sup> José Domingues indica que o princípio “limita a discricionariedade legislativa na instituição e na graduação do tributo.”<sup>81</sup> Conforme esse princípio, o legislador não pode estabelecer o tributo indiscriminadamente, uma vez que deve necessariamente considerar a aptidão econômica dos indivíduos.

Nessa ordem de idéias, consideramos que os tributos ambientais não devem nem podem ser estabelecidos sem atender ao princípio de capacidade econômica. Nesse sentido, estimamos que a contradição que poderia considerar-se que existe entre esse princípio e os tributos ambientais é apenas aparente, toda vez de acordo com o exposto, os tributos ambientais gravam atividades que evidentemente denotam uma capacidade de geração de riqueza, enquanto a própria capacidade de poluir ou de usar recursos naturais em benefício de determinados interesses econômicos é um indício notório da existência de uma capacidade econômica.<sup>82</sup>

Nesse sentido, o professor Gabriel Casado Ollero, ao comentar uma resolução ditada pelo Tribunal Constitucional espanhol, se refere ao vínculo que deve haver entre os tributos ambientais e o princípio da capacidade contributiva nos seguintes termos:

*A la instrumentación extrafiscal del tributo “no se opone –añade el Tribunal- el principio de capacidad económica(...), pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales” (FJ.13). Lo que resulta evidente, en cualquier caso, es que los fines no fiscales no podrán desconocer ni quebrar la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica.*

*(...)5.La necesidad de que los fines no fiscales de los tributos no quiebren la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica, ni desfiguren la naturaleza y la esencia contributiva del tributo, como instituto jurídico constitucional, no responde a exigencias de pura ortodoxia –o estética- dogmática, sino que viene exigida además por el respeto al derecho fundamental del ciudadano a no ser gravado con detracciones patrimoniales que no se fundamenten en el ordenamiento constitucional; o en otros términos, a la necesidad de evitar la arbitrariedad del legislador en el manejo de un*

---

<sup>80</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso*. v. II, *op. cit.*, p. 311.

<sup>81</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 75.

<sup>82</sup> “El tributo (...) se basa en el presupuesto de la existencia objetiva de una capacidad contaminante potencial o real que, necesariamente, debe calificar su hecho imponible. El criterio ambiental de la legitimidad y justificación del tributo tiene como soporte el de quien contamina paga, que sirve para denotar la capacidad contaminante y para connotar su contenido económico y social (solidaridad colectiva) de cara al deber de contribuir al gasto público, conforme a la capacidad económica.  
(...)el tributo ambiental encauza la financiación del gasto social conforme a la capacidad económica, y para discriminar entre los

*que exhiben más o menos capacidad de contaminar, más o menos capacidad de descontaminar el bien ambiente.*

*(...) La capacidad económica tiene una connotación inseparable con el principio de quien contamina paga, en el fundamento y origen del Derecho ambiental. El objeto del tributo se configura en base a la existencia objetiva de una capacidad contaminante potencial o real, que indica capacidad económica, sea como manifestación de renta, patrimonio o consumo." ROSEMBUJ, Tulio, op. cit., p. 245 e 261-262.*

*instituto jurídico que, como el tributo, genera relaciones jurídicas de particular incidencia en el ámbito de los derechos públicos subjetivos.*<sup>83</sup>

Nesse mesmo sentido, aponta Casado Ollero:

*(...) si bien el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una manifestación de riqueza susceptible de imposición, en modo alguno dichos objetivos (extrafiscales) podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites imponibles, ya que sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes. (...) no habría (...) justificación posible para la arbitrariedad que supone el gravamen – extrafiscal o no – de una situación económica no enmarcada en los límites de la imposición, o que no demuestre capacidad económica alguna.*<sup>84</sup>

Conseqüentemente, o tributo ambiental, como qualquer outro tributo, deve respeitar o princípio da capacidade econômica, e nesse sentido os fatos geradores desses tributos devem necessariamente gravar uma manifestação de riqueza que se derive do *aproveitamento dos bens naturais*.<sup>85</sup> De modo que, devemos entender que existe conciliação entre extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva.<sup>86</sup>

Sendo contestes com a nossa linha de argumentação, os tributos ambientais, ainda que persigam uma finalidade extrafiscal, devem necessariamente estar orientados pelos princípios constitucionais de justiça tributária formal e material, respeitando assim mesmo o campo da intributabilidade, quer dizer, o mínimo existencial e a proibição de confisco.

Finalmente, cabe indicar que, ao lado desses instrumentos fiscais, a implementação de regulamentações diretas impondo sanções será importante naqueles casos nos quais determinada atividade vai além dos limites da tolerabilidade ambiental, seja quando determinados atos ou condutas que incidam no meio ambiente saem do campo da tolerância ambiental, seja no âmbito da ilicitude.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> CASADO OLLERO, Gabriel. Los fines no fiscales de los tributos. In: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a F. Sáinz de Bufanda*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 124 e 128.

<sup>84</sup> *Idem Ibidem*, p. 122.

Sobre o tema Túlio Rosembuj manifesta: “*el tributo ambiental no es una figura sesgada de la Administración para sus propios fines, sino un instrumento de la sociedad civil para salvaguardar los intereses colectivos al bien ambiental, un instrumento de desestímulo y de carácter fiscal, anclado en la capacidad económica y cuyo impulso es el de disminuir la capacidad de contaminación. (...) La capacidad económica es el fundamento de la finalidad propuesta que es disminuir la capacidad de contaminar del sujeto pasivo, sea para que se modifique su comportamiento, con lo cual se logra el efecto ambiental directo, o, en su caso, para la obtención de ingresos públicos dirigidos a la mejora del bien ambiental.*” Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, p. 66.

<sup>85</sup> Cnf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente, op. cit.*, p. 22.

<sup>86</sup> Cnf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva, op. cit.*, p. 118. Sobre o tema indica José Dominguez que “*Não se aceitará também tributo extrafiscal que, por sua exacerbação e independentemente de consideração à função social da propriedade, constitucionalmente assegurada, determinasse o despojamento de patrimônio, realizado por vias escusas confisco proibido. Em suma, a destinação extrafiscal do tributo não libera o Legislador para através dele burlar a Constituição e o senso comum de Justiça.*” *Idem Ibidem*, p. 119.



<sup>87</sup> *“Los impuestos medioambientales no constituyen la única solución a los problemas de protección del medio ambiente, generalmente se encuentran asociados con una regulación directa de las actividades que constituyen la fuente del deterioro del medio ambiente. Sin embargo, deben contribuir a una solución más eficaz de los problemas ambientales”.* ROSEMBUJ, Tulio, *op. cit.*, p. 257.

#### 4. Conclusão

Em conformidade com o exposto, podemos concluir que a questão ambiental é um signo da nossa era, da chamada sociedade de risco. A dimensão dos problemas ambientais leva a redefinir a própria concepção do desenvolvimento, de tal maneira que este passa a ser vinculado necessariamente com o uso racional dos recursos naturais.

Dessa maneira, sustentabilidade ambiental e interesses econômicos passam a ser duas caras de uma mesma moeda, o conceito de desenvolvimento sustentável. Essa noção parte da idéia de estabelecer um processo solidário entre desenvolvimento econômico e proteção ambiental, com o objetivo de que o uso dos recursos naturais e a poluição inevitavelmente causada pelo desenvolvimento econômico-industrial da pós-modernidade sejam feitos dentro dos limites e da capacidade do meio ambiente, de forma tal que não seja uma ameaça para as futuras gerações.

A partir dessa nova consciência, o direito ambiental surge com o objeto de proteger o “equilíbrio ambiental”, em função do homem e das suas necessidades. De maneira que se pretende compatibilizar os interesses econômicos – expressos pela livre iniciativa – com os interesses ambientais, de forma que os processos produtivos sejam desenvolvidos em harmonia com a natureza, enquanto ambos interesses são igualmente necessários para uma boa qualidade de vida dos seres humanos.

Assim, o meio ambiente passa a ser objeto de tutela jurídica. O direito a um meio ambiente equilibrado e sadio, direito humano da terceira geração, encontra seu fundamento no valor da dignidade humana.

Tal direito passa a ser estabelecido como um direito fundamental nas Constituições políticas dos diversos países. No caso concreto das Constituições da Costa Rica e do Brasil, o direito ao meio ambiente encontra-se expressamente previsto nos arts. 50 e 225, respectivamente. Dessas normas, deriva-se o direito de todos os habitantes de gozar de um ambiente ecologicamente equilibrado, e ao mesmo tempo o dever da coletividade e do Estado de defender e proteger esse direito. De maneira que a proteção ambiental está baseada no valor da solidariedade e encontra-se orientada pelos princípios de sustentabilidade e equidade intergeracional. Trata-se de um direito difuso, que, para ser efetivamente garantido, exige prestações positivas por parte do Estado.

Nessa ordem de idéias, o Estado passa a ser um ator fundamental na direção da economia, à medida que tendo o poder-dever de proteger o meio ambiente, deve intervir nas atividades econômicas a fim de corrigir as deficiências do mercado.

Dentro desse contexto, na atualidade considera-se que os denominados tributos ambientais, orientados pelo princípio do poluidor-pagador, constituem um dois mais importantes instrumentos econômicos com que conta o Estado para efeitos de resolver o

problema das chamadas externalidades ambientais negativas, das quais o mercado por si só não pode dar conta. *Grosso modo*, essas externalidades derivam-se da apropriação dos recursos

naturais por parte dos agentes econômicos e representam custos socioambientais que, afinal de contas, acabam sendo assumidos pela coletividade.

Ora bem, conforme foi exposto, para que um tributo possa ser qualificado como ambiental, necessariamente deve estar presente na sua estrutura a proteção do meio ambiente. De maneira que não basta que os ingressos arrecadados por um tributo ordinário sejam destinados à proteção do meio ambiente para considerar que esse tributo tenha uma finalidade ambiental. Nesse sentido, o fato gerador do tributo deverá estar constituído por uma atividade que direta ou indiretamente deteriore o ambiente ou suponha o uso de recursos naturais.

Não obstante, mesmo que os tributos ambientais tenham uma finalidade eminentemente extrafiscal, isso não quer dizer que não tenham também uma finalidade arrecadatória, senão que esse objetivo “fiscal” é acessório. Dessa forma, ao ocorrer o fato gerador do tributo ambiental, existirá uma obrigação pecuniária por parte do sujeito passivo do tributo, conforme com o postulado do princípio do poluidor-pagador e, conseqüentemente, serão obtidas receitas que estão vinculadas pela finalidade ambiental do tributo.

No caso dos ordenamentos jurídicos da Costa Rica e do Brasil, o fundamento constitucional dos tributos ambientais deriva-se do dever dos Poderes Públicos de proteger o meio ambiente, na medida em que se trata de um dos pressupostos essenciais para garantir o direito à vida dos seres humanos em condições dignas e, conseqüentemente, garantir o desenvolvimento sustentável. Tal dever, conforme indicado anteriormente, encontra-se previsto expressamente nos arts. 50 da Constituição costarricense e 225 da Constituição brasileira.

De modo que, caberá aos Poderes Públicos estabelecer e implementar esse tipo de tributos direcionados à preservação do meio ambiente, conforme a realidade e as necessidades próprias de cada país, de acordo com os princípios constitucionais de justiça tributária formal e material, e respeitando o campo da intributabilidade, seja o mínimo existencial e a proibição de confisco.

Como corolário do exposto, como bem expressa Pedro Herrera Molina, devemos ser cientes que a finalidade última da proteção ambiental é a qualidade de vida, incluindo a vida das gerações futuras. Portanto, a proteção ambiental deve alcançar um equilíbrio com o desenvolvimento econômico. Dentro desse contexto, os tributos ambientais devem reduzir a incidência humana sobre os recursos naturais da forma mais eficiente, mas não eliminá-la; por isso, o ideal dos tributos ambientais não é uma arrecadação zero.<sup>88</sup>

## 5. Referências

- ALARCON GARCIA, Gloria. La Fiscalidad Ambiental. El fenómeno tributario y su relación con el medio ambiente. In: VICENTE GIMENEZ, Maria Teresa. (Coord.). *Justicia ecológica y protección del medio ambiente*. Madri: Trotta, 2002.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

<sup>88</sup> HERRERA MOLINA, Pedro. *Derecho tributario ambiental, op.cit.*, p. 51.

- ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*. Coleção Stvdia Iuridica. Coimbra: Coimbra, 1997.
- ASAMBLEA LEGISLATIVA, de la República de Costa Rica, Expediente nº 10.649.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14/02/2006*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. v. I. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955.
- BENJAMIN, Antonio Herman V. O princípio do poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: BENJAMIN, Antonio Herman V (coordenador). *Dano ambiental. Prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CASADO OLLERO, Gabriel. Los fines no fiscales de los tributos. In: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje al Dr. Fernando Sáinz de Bufanda*, v. I. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- CASAS, José Osvaldo. Principios Jurídicos de la Tributación. In: *Tratado de Tributación*. t. I. v. 1. GARCIA BELSUNCE, Horacio (Dir.). Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- DIAZ, Vicente Oscar. El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición ambiental. In: DIAZ, Vicente O. (Dir.). *Tratado de Tributación*. t. II. v. I. *Política y economía tributaria*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2004.
- GÓMEZ ACEBO, RICARDO. *Los impuestos ambientales*. ICADE-LA EMPRESA nº 40 ENERO/ABRIL 1997.
- GONÇALVES, Fábio Fraga. Releitura do princípio da capacidade contributiva sob a ótica do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma *et al.* (coords.). *Direito tributário ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- GONZÁLEZ BALLAR, Rafael. La Tutela Constitucional del Medio Ambiente. In: *Temas Claves De La Constitución Política. (Homenaje al Doctor Carlos José Gutiérrez Gutiérrez)*. San José: Investigaciones Jurídicas Sociedad Anónima, 1999.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. *Derecho tributario ambiental*. Madri: Marcial Pons, 2000.
- \_\_\_\_\_. Propuestas para la elaboración de un Código Tributario Ambiental? In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma *et al.* (coords.). *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.
- HOLMES, Stephen & SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.
- LOZANO CUTANDA, Blanca. *Derecho ambiental administrativo*. 5. ed. Madri: Dykinson, 2004.
- MATEO, Ramon Martín. *Tratado de derecho ambiental*. v. I. Madri: Trivium, 1991.

MOTA, Mauricio. O princípio da precaução em direito ambiental. In: *Revista do Direito do Estado*. Rio de Janeiro, v.1, nº 4, out.-dez. 2006.

- \_\_\_\_\_. O conceito de natureza e a reparação das externalidades ambientais negativas. In: *Revista de Direito da Cidade*. Rio de Janeiro, v.1, nº 02, nov. 2006.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.
- OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de *et al.* A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Coords.). *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- ORTIZ ORTIZ, Eduardo. Intereses Colectivos y Legitimación Constitucional. In: *Revista Judicial*. San José, nº 51, año XV, set., 1990.
- PERRONE CAPANO, Raffaele. La imposición y el medio ambiente. In: AMATUCCI, Andrea (Dir.). *Tratado de Derecho Tributario. Tomo Primero*. Bogota: Editorial Temis. 2001.
- ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del Medio Ambiente*. Madri: Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., 1995.
- SABORIO VALVERDE, Rodolfo. *Normas Básicas de Derecho Público*. Costa Rica: Cesdepu, 2004.
- SALA CONSTITUCIONAL, de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, SCIJ (Sistema Costarricense de Información Jurídica). PODER JUDICIAL. Disponível em: <http://www.pgr.go.cr/scij/>. Acesso em: 31 ago. 2007.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. t. II. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- SHINDEL, Angel. Concepto y especies de tributos. In: GARCIA BELSUNCE, Horacio A. (Dir.). *Tratado de Tributación*. t. I. v. 1. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.
- STEIGLEDER, Annelise Monteiro. *Responsabilidade civil ambiental: as dimensões do dano ambiental no Direito brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. II. *Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- \_\_\_\_\_. A cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- \_\_\_\_\_. *A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.



TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *Direitos Humanos e Meio Ambiente: paralelo dos sistemas de proteção internacional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993.