



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO**

**ANDRÉ VIANA GARRIDO**

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: UM INSTRUMENTO DE INCENTIVO AO  
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E À PROTEÇÃO DE UM MEIO AMBIENTE  
ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO**

**FORTALEZA**

**2011**

ANDRÉ VIANA GARRIDO

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: UM INSTRUMENTO DE INCENTIVO AO  
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E À PROTEÇÃO DE UM MEIO AMBIENTE  
ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO**

Monografia submetida à apreciação da Banca Examinadora do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientadora: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante

**FORTALEZA**

**2011**

ANDRÉ VIANA GARRIDO

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: UM INSTRUMENTO DE INCENTIVO AO  
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E À PROTEÇÃO DE UM MEIO AMBIENTE  
ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Prof. Eric de Moraes e Dantas  
Universidade Federal do Ceará – UFC

*Para as mulheres que permeiam a minha vida, representantes de Deus nesta terra, Minha mãe, Maria Hosana Magalhães Viana, exemplo maior de ser humano não há, pela dedicação e amor incomparáveis, Manuella Costa Lima Monteiro, pelo carinho imensurável e apoio incondicional, e Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante, inspiração e modelo na vida acadêmica e profissional.*

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me concedido do dom da vida, não uma, mas duas vezes, não é humanamente possível render-vos justas homenagens. A Ele, toda Honra e toda Glória, agora e para sempre.

Àqueles integrantes do meu núcleo familiar, quais sejam, Maria Hosana Magalhães Viana e Bruno Viana Garrido, por terem me inculcido as necessárias noções de valores e pela exímia demonstração de caráter e moral.

Rendo, também, homenagens à Manuella Costa Lima Monteiro, sem cujo carinho e apoio incondicionais, não me seria possível realizar este feito.

À Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante, pela magistral paciência e notável dedicação na orientação deste trabalho monográfico que, haja vista suas atribuições como Procuradora da Fazenda Nacional, Professora da Universidade Federal do Ceará como titular das disciplinas de Direito Tributário II no Curso de Graduação em Direito ou de Direito Financeiro no Curso de Mestrado em Direito da mesma casa, Vice Coordenadora do Curso de Mestrado da Universidade Federal do Ceará, e Líder do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental da Universidade Federal do Ceará, Registrado Junto à Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação (PRPPG) e ao Conselho Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento (CNPq), ainda disponibilizou seu tempo para a referida orientação desta Monografia.

Ao caro Prof. Eric de Moraes e Dantas, modelo invidável de pesquisador, por despertar-me para o tema e por todo o suporte acadêmico e material para a realização deste trabalho, sua insaciável busca no campo conhecimento científico serve de inspiração e exemplo.

Ao Prof. Hugo de Brito Machado Segundo, pelas valiosas observações neste trabalho e por sua participação na Banca Examinadora.

Aos colegas participantes do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental da Universidade Federal do Ceará, em especial aos amigos Álisson José Maia Melo, Fernanda Castelo Branco Araújo e Tibério Carlos Soares Roberto Pinto, pela valorosa troca de informações, pela constante presença nos debates de ideias e pelas correções e esclarecimentos.

Ao Prof. Flávio José Moreira Gonçalves, pelas oportunidades de aprendizado, sempre inestimáveis, que demonstram uma indubitável praticidade nos aspectos profissional e pessoal, minhas mais sinceras estima e consideração.

Ao Prof. André Studart Leitão, pela oportunidade de uma melhor introspecção em suas brilhantes exposições, pela comemoração de uma merecida vitória e justa conquista, e pela importante intervenção neste trabalho.

Agradeço, também, ao Prof. Dr., Livre Docente pela Universidade Federal do Ceará, Raimundo Hélio Leite, pela dedicação enquanto meu orientador nos anos de 2010 e de 2011 no Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica da Universidade Federal do Ceará PIBIC (UFC), nos projetos financiados pelo CNPq nos anos de 2010 e 2011.

Agradeço, outrossim, ao CNPq, por ter sido Bolsista de Iniciação Científica nos anos de 2010 e 2011, com o projeto “A Defesa do Cidadão Contribuinte: O (Des)Respeito aos seus Direitos Fundamentais” (2010-2011), sem cujo apoio a viabilização do presente trabalho seria ainda mais extenuante.

Rendo, também, agradecimentos aos Defensores Públicos Dr. Júlio César Barroso Sobreira e Dr. Josiel Gabriel da Rocha, por toda a paciência e compreensão, bem como aos servidores da Coordenadoria do Interior (Decai) e aos servidores do Juizado da Violência Doméstica e Familiar Contra a Mulher, em especial, à Dra. Fátima Maria Rosa Mendonça, juíza titular deste Juizado.

Agradeço, também, aos funcionários da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, em especial aos companheiros da Coordenação Nelson de Miranda Leão Neto, João Vieira Melo, e às amigas Cristiany Freitas Maia, da Coordenação de Atividades Complementares, Rejane Teixeira Carvalho e Maria José Silva Silveira, da Biblioteca, por toda a dedicação e amor que têm por esta Casa.

Aos demais amigos desta Centenária Faculdade, irmãos que o Senhor colocou em meu caminho, e ao grupo de companheiros da FortLivros, especialmente o amigo João de Sousa Frota Neto, o “Jothe”, pelos momentos de distração e desconcentração, tão importantes quantos os árduos instantes dispendidos na elaboração desta Monografia, e pelas inflamadas discussões futebolísticas, a minha mais sincera gratidão e amizade.

*"There's still time to change the road you're on"*  
(Stairway to Heaven - Led Zeppelin)

*"We all must stand together now  
Or one by one, we'll fall"*  
(I Love You All - Ozzy Osbourne)

*"You will see the mountains fall and turn to dust  
And there is one thing that can't change"*  
(Starlight - Slash)

## RESUMO

Pretende-se analisar a tributação como instrumento efetivo de proteção ao meio ambiente, através da redistribuição do acesso aos recursos naturais disponíveis, valendo-se de sua natureza extrafiscal. O tributo, aqui usado com o intuito de internalizar as falhas do mercado que geram degradação ambiental, as chamadas externalidade negativas, procurando amenizar seu impacto no ambiente externo, e, então, atingir uma forma mais ambientalmente sustentável de crescimento econômico. A defesa do meio ambiente se caracteriza como um princípio constitucionalmente conferido aos cidadãos-contribuintes e deve ser garantida pelo Estado através de todos os seus recursos. A tributação, aqui percebida como um instrumento econômico, deve ser usada como ferramenta de intervenção direta no domínio econômico, de forma a induzir os agentes econômicos que se utilizam dos recursos naturais, consumindo-os sem moderação, a uma mudança de atitude, seja pela forma de majoração de sua carga tributária, seja pela oferta de incentivos fiscais para as produções que adotem métodos que minimizem, ou mesmo eliminem os custos ambientais de seus produtos. O Estado deve valer-se do caráter extrafiscal da tributação para inserir em seu âmbito de aplicação a defesa do meio ambiente, devendo unir este princípio com o crescimento econômico, e garantir, assim, o desenvolvimento sustentável da nação, efetivando uma melhoria na qualidade de vida e no bem-estar dos cidadãos contribuintes.

**Palavras-Chave:** Tributação ambiental. Externalidades. Meio ambiente. Desenvolvimento sustentável. Incentivos fiscais.



## ABSTRACT

It intends to analyze the taxation as an effective instrument for protecting the environment through the redistribution of access to available natural resources, taking advantage of his extrafiscal nature. The tax, here used in order to internalize market's failures that cause environmental degradation, the negative externality, looking for soften its impact on the external environment, and then achieve a more environmentally sustainable economic growth. The environment's defense is characterized as a principle constitutionally conferred to citizens, taxpayers, and must be guaranteed by State with all its resources. Taxation, seen as an economic tool to be used as a mechanism of direct intervention in the economic domain, by inducing economic agents that make use of natural resources, consuming them without restraint, a change of attitude, whether by increasing their tax burden, or by offering tax incentives for productions that adopt methods that minimize or even eliminate the environmental costs of their products. State should use tax extrafiscal character to insert in its scope the protection of the environment, combining this principle with economic growth, and thus ensure sustainable development of the nation, effecting an improvement in quality of life and increased welfare of citizens, taxpayers.

**Keywords:** Green tax. Externalities. Environment. Sustainable development. Tax incentives.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>3</b>
<b>2 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E MEIO AMBIENTE</b> .....	<b>6</b>
2.1 Análise histórica do desenvolvimento econômico .....	6
2.2 Falhas do mercado econômico e suas externalidades.....	12
2.3 A intervenção do Estado em prol de apresentar um desenvolvimento econômico ambientalmente responsável .....	16
<b>3 A TRIBUTAÇÃO COMO MEIO DE EFETIVAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL</b> .....	<b>18</b>
3.1 A taxa pigouviana e a teoria de Coase na tributação ambiental .....	19
3.2 Princípios do Direito Tributário aplicados à questão ambiental.....	22
3.2.1 Princípio da legalidade .....	23
<u>3.2.1.1 Princípio da legalidade e a tributação ambiental .....</u>	<u>24</u>
3.2.2 O princípio da tipicidade .....	25
<u>3.2.2.1 Aplicabilidade do princípio da tipicidade na tributação ambiental.....</u>	<u>25</u>
3.2.3 O princípio da igualdade.....	27
<u>3.2.3.1 A igualdade na tributação ambiental .....</u>	<u>28</u>
3.2.4 O princípio da capacidade contributiva.....	29
<u>3.2.4.1 Aplicabilidade da capacidade contributiva.....</u>	<u>30</u>
<u>3.2.4.2 A capacidade contributiva na tributação ambiental .....</u>	<u>31</u>
3.2.5 O princípio da progressividade .....	32
<u>3.2.5.1 A progressividade dos tributos ambientais .....</u>	<u>34</u>
3.2.6 O princípio da seletividade .....	34
<u>3.2.6.1 A seletividade na tributação ambiental .....</u>	<u>36</u>
<b>4 A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE DEFESA DO MEIO AMBIENTE</b> .....	<b>38</b>
4.1 O princípio do poluidor-pagador .....	38
4.1.1 Da eficácia do princípio do poluidor-pagador na tributação ambiental .....	40
4.2 Ação industrial necessariamente poluidora .....	42
4.3 Tributos como instrumentos da tutela ambiental .....	43
4.3.1 Impostos.....	45
4.3.2 Taxas.....	46
4.3.3 Contribuições de melhoria.....	47
4.4 A natureza extrafiscal da tributação ambiental .....	49

<b>4.5 A internalização das externalidades através da tributação.....</b>	<b>51</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>53</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>54</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A preocupação com a crescente crise ambiental sempre esteve presente na história da humanidade. Porém, desde a revolução industrial, na qual foram desenvolvidos processos de produção em massa, que a utilização dos recursos naturais, tornando-os cada vez mais escassos, atingiu níveis de degradação jamais antes vistos.

No Brasil, em 1815, José Bonifácio já se expressava nesse sentido quando afirmou:

Se a navegação aviventa o comércio e a lavoura, não pode haver navegação sem rios, não pode haver rios sem fontes, não há fontes sem chuvas, não há chuva sem umidade, não há umidade sem floresta.<sup>1</sup>

Entretanto, raras eram as divagações nesse sentido, e na época, os recursos humanos eram considerados inesgotáveis. Os primeiros estudos no campo econômico tendo como objeto a degradação ambiental, ainda vista como incômodo local, foram produzidos por Arthur Cecil Pigou, que pregou a intervenção do Estado como medida de correção de conduta daqueles que se utilizavam irresponsavelmente dos recursos naturais.

Nascia aí a ideia geral da “Taxa Pigouviana”, que apresentava um modelo de imposição do custo ambiental causado por um processo industrial degradante ao próprio responsável pelo processo, negando, assim, a ideia da socialização das perdas e privatização dos lucros.

Em crítica a Pigou, Ronald Harry Coase apregoou a extensão do mercado, onde a intervenção do Estado não se fazia necessária, e este deveria se limitar a definir os limites dos direitos de propriedade.

Com os esboços iniciais do que viria a se tornar o “Teorema de Coase”, o economista asseverou que os custos sociais de uma produção poderiam ser negociados entre as partes envolvidas, sem custos adicionais advindos desta negociação.

Desde então, a ideia de defesa do meio ambiente necessitou atingir outros níveis. Os níveis alcançados de degradação ambiental e consumo desmedido

---

<sup>1</sup> SVIRSKY, Enrique; CAPOBIANCO, João Paulo R. (Orgs.). **Ambientalismo no Brasil: passado, presente e futuro**. São Paulo: Instituto Socioambiental/SMA, 1997, p. 16.

dos recursos naturais, agora já não considerados tão abundantes, indicavam a necessidade de uma ação em defesa do meio ambiente.

Com a crescente crise ambiental, o Estado não podia mais ignorar a urgência das consequências da degradação, como desastres ambientais, recessos econômicos por escassez dos recursos naturais e a ineficiência do mercado em autorreger-se. Diante deste contexto, o Estado lançou mão de seu recurso de intervenção no domínio econômico mais eficiente, a tributação, e inseriu a defesa ao meio ambiente em seu âmbito de atuação.

O Direito Tributário, então, passou a manter com o Direito Ambiental um ponto de interseção, e, utilizando-se da sua natureza extrafiscal, procurou coibir as ações poluidoras do meio ambiente, onerar as atividades necessariamente degradantes, forçando-as a buscarem meios de produção menos impactantes, e incentivar os métodos de produção já implementados que minoram sua degradação, ou mesmo a eliminam.

A função extrafiscal do tributo é efetivada quando este tem por escopo necessidade maior do que a simples arrecadação aos cofres públicos. Aqui, a extrafiscalidade dos tributos se sobrepõe a sua simples função fiscal, atuando, então, o tributo como mecanismo de intervenção no plano da economia, visando efetivar a defesa do meio ambiente.

Note-se que a tributação ambiental não se comporta como simples oneração extra para o produtor-poluidor. No caso, age efetivamente no sentido de internalizar os danos causados ao patrimônio ambiental, financiando as políticas públicas a serem propostas pelo Estado para a reparação dos efeitos das externalidades ambientais.

O estudo baseia-se, sobretudo, em critério bibliográfico, onde é possível oferecer uma visão generalizada do caráter extrafiscal do tributo, aqui mostrada como mecanismo essencial de efetivação dos princípios constitucionais do desenvolvimento sustentável, defesa do meio ambiente e dignidade da pessoa humana.

O trabalho realiza uma análise histórica do desenvolvimento econômico, focando nas teorias econômicas de Pigou e Coase, passa por uma descrição das falhas de mercado, suas externalidades e, introduz a ideia da intervenção estatal no plano econômico nacional.

Logo após, é abordada a possibilidade de o sistema tributário nacional agir como instrumento de intervenção do Estado no mercado econômico, objetivando atingir o desenvolvimento sustentável do país, mostrando como os princípios do direito tributário podem ser aplicados à questão ambiental.

Conclui, então, que o tributo ambiental é um instrumento efetivo do Estado no âmbito da proteção ao meio ambiente, visto que pode influenciar no comportamento dos agentes econômicos, incitando-os a adotarem métodos produtivos menos poluentes, através de incentivos fiscais, utilizando-se de sua faceta extrafiscal, e coibindo a ação daqueles causadores de externalidades negativas, impondo-lhes uma carga tributária mais pesada.

## **2 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E MEIO AMBIENTE**

Antes de aprofundarmos na maneira como o Estado pode estimular a proteção do meio ambiente através da tributação, faz-se necessário fazer um esboço acerca da evolução das teorias que envolvem a relação conflituosa entre a proteção do meio ambiente e o desenvolvimento econômico e o papel do Estado nesse contexto.

### **2.1 Análise histórica do desenvolvimento econômico**

O homem sempre buscou, a partir do momento em que deixou de ser nômade, explorar e modificar o ambiente em sua volta em benefício próprio, sem se preocupar com os impactos de tais modificações e suas consequências.

Apesar de ocorrerem desde sempre, as degradações ambientais se tornaram mais evidentes com o advento da revolução industrial, com seus métodos de produção em massa, visando tão somente à maximização da produção e, principalmente, dos lucros.

Utilizando desenfreadamente os recursos naturais para a manufatura precária de produtos mecanicamente elaborados, o desenvolvimento econômico demonstrado no século XVIII resultou em uma imensurável degradação do ambiente como um todo. Trabalhadores desenvolviam seus ofícios em condições de trabalho subumanas, com cargas-horárias que beiravam às 18 horas por dia, lidando com substâncias nocivas sem qualquer tipo de equipamento de proteção ou mesmo conhecimento de como lidar com a substância.

Os resíduos destas substâncias degradantes eram simplesmente descartados, acumulados na natureza, sem qualquer tipo de estudo sobre seus impactos. As consternações com as consequências do desenvolvimento econômico no âmbito ecológico datam desta época, devido à incidência cada vez maior de desastres ambientais e a perda gradativa da qualidade de vida dos cidadãos, e foram responsáveis por trazer à tona a questão do uso desmesurado dos recursos naturais e da degradação do meio ambiente.

Como magistralmente expõe Adriana Migliorini Kieckhöfer<sup>2</sup>:

Passada a fase da produção para a própria subsistência e, principalmente, com a eclosão da revolução e o advento do capitalismo, a humanidade passou a acreditar que era necessário apenas haver crescimento econômico para que o padrão de vida da população pudesse subir.

Entretanto, não obstante a extensão do agravo ao ambiente, a busca pelo crescimento econômico desenfreado continuou a permear os principais anseios sociais. Mesmo com o aparecimento do socialismo e sua filosofia de repartição da produção vindo de encontro à torrente capitalista de acumular cada vez mais, tal espírito empreendedor manteve-se em alta durante todo o século XIX.

Já no começo do século XX, eram notáveis as consternações com um possível processo de paralisação no crescimento econômico, causada pelas contínuas crises nas economias do continente europeu. A análise dos elementos que constituem o crescimento econômico colocou em pauta as discussões sobre o que seria a base de uma nova economia, a economia do bem-estar, que pregava o crescimento econômico levando em consideração a preservação de suas bases de crescimento.

Arthur Cecil Pigou assevera na segunda parte do livro *The Economics of Welfare*<sup>3</sup>, a existência do custo social, que seria a soma entre o custo dispendido no exercício de uma produção privada e a quantia recaída sobre terceiros não participantes deste processo produtivo, e quando este custo social for superior ao custo privado, isto acarretará em prejuízo ilegítimo para terceiros que não participem da escala industrial. Esta constatação demonstra que uma produção industrial, mesmo atuando dentro de todos os limites legais, pode gerar ônus sobre bens ou, até mesmo, sobre a integridade física de todos ao seu redor, o que prova a ineficácia do mercado em atingir o equilíbrio das relações econômicas, atingindo o bem-estar dos cidadãos e sendo, então, necessária uma intervenção estatal no sentido de harmonizar tais relações comerciais com o conforto da população.

---

<sup>2</sup> KIECKHÖFER, Adriana Migliorini. Do crescimento econômico ao desenvolvimento sustentável: uma retrospectiva histórica. In: FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser; RIBEIRO, Maria de Fátima. (Orgs.). **Empreendimentos econômicos e desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Arte & Ciência; Marília: UNIMAR, 2008.

<sup>3</sup> PIGOU, Arthur C. **The economics of welfare**. 4. ed. London: Macmillan, 1932. Disponível em: <[http://files.libertyfund.org/files/1410/Pigou\\_0316.pdf](http://files.libertyfund.org/files/1410/Pigou_0316.pdf)>. Acesso em: 27 mai. 2011.



O autor segue desenvolvendo sua tese quando diz ser necessário:

*[...] to ascertain how far the free play of self-interest, acting under the existing legal system, tends to distribute the country's resources in the way most favourable to the production of a large national dividend, and how far it is feasible for State action to improve upon "natural" tendencies.<sup>4</sup>*

A diferença entre o custo social e o custo privado da produção industrial, dentro da escala econômica do dividendo nacional, foi denominada pelo autor de “custos externos”, o que se tornou o ponto fulcral de sua teoria sobre a intervenção do Estado no domínio econômico.

Sobre o controle estatal da economia, o autor ainda assevera que:

*But even in the most advanced States there are failures and imperfections. We are not here concerned with those deficiencies of organization which sometimes cause higher non-economic interests to be sacrificed to less important economic interests. Over and above these, there are many obstacles that prevent a community's resources from being distributed among different uses or occupations in the most effective way. The study of these constitutes our present problem. That study involves some difficult analysis. But its purpose is essentially practical. It seeks to bring into clearer light some of the ways in which it now is, or eventually may become, feasible for governments to control the play of economic forces in such wise as to promote the economic welfare, and through that, the total welfare, of the citizens as a whole.<sup>5</sup>*

Logo após, no período entre guerras, surgiu a teoria de John Maynard Keynes (ou teoria keynesiana), que defendia que as políticas econômicas adotadas não eram eficientes em harmonizar as relações entre particulares, e propunha uma maior intervenção do Estado no plano econômico.<sup>6</sup>

Foi, porém, a partir das décadas de 60 e 70 que a questão do desenvolvimento econômico passou a ser vista com mais cuidado, devido aos altos custos sociais presentes até então, o que levou à concepção de desenvolvimento em contraponto à ideia de crescimento econômico, através da análise econômica do direito.

---

<sup>4</sup> PIGOU, **The economics of welfare**, p. 10. [...] verificar até que ponto o livre jogo do interesse próprio, atuando sob o sistema jurídico existente, tende a distribuir os recursos de um país do modo mais favorável possível à produção de um grande dividendo nacional, e até que ponto é viável, por meio da ação estatal, aperfeiçoar tendências “naturais”. Tradução extraída de COASE, Ronald H. **O problema do custo social**. Tradução de Francisco Kümmel F. Alves e Renato Vieira Caovilla. Disponível em: <[http://www.iders.org/textos/Coase\\_Traducao\\_Problema\\_Custo\\_Social.pdf](http://www.iders.org/textos/Coase_Traducao_Problema_Custo_Social.pdf)>. Acesso em: 16 mai. 2011.

<sup>5</sup> PIGOU, **The economics of welfare**, p. 129-30.

<sup>6</sup> Nesse sentido, cf. KIECKHÖFER, Do crescimento econômico ao desenvolvimento sustentável, p. 21

Esta, por sua vez, procurava dar embasamento jurídico à ação estatal que se concentrava em eliminar as falhas do mercado econômico, causadas pelas externalidades negativas.

Em crítica ao pensamento desenvolvido na Teoria Econômica do Bem-Estar de Pigou, Ronald Harry Coase apregoava que tão somente o custo social não justificava a intervenção estatal na economia, visto que sua ação poderia levar a uma proteção excessiva à produção industrial causadora das externalidades.

Estabelece o autor que:

*The problem which we face in dealing with actions which have harmful effects is not simply one of restraining those responsible for them. What has to be decided is whether the gain from preventing the harm is greater than the loss which would be suffered elsewhere as a result of stopping the action which produced the harm. In a world in which there are costs of rearranging the rights established by the legal system, the courts, in cases relating to nuisance, are, in effect, making a decision on the economic problem and determining how resources are to be employed. It was argued that the courts are conscious of this and that they often make, although not always in a very explicit fashion, a comparison between what would be gained and what lost by preventing actions which have harmful effects. But the delimitation of rights is also the result of statutory enactments. Here we also find evidence of an appreciation of the reciprocal nature of the problem. While statutory enactments add to the list of nuisances, action is also taken to legalize what would otherwise be nuisances under the common law. The kind of situation which economists are prone to consider as requiring corrective governmental action is, in fact, often the result of governmental action. Such action is not necessarily unwise. But there is a real danger that extensive governmental intervention in the economic system may lead to the protection of those responsible for harmful effects being carried too far.<sup>7</sup>*

O autor, ainda, afirma que se as partes puderem barganhar entre si, sem custos de transação, partindo da definição legal de suas propriedades, definida pelo

---

<sup>7</sup> COASE, **The firm, the market and the law**, p. 132-133. O problema que enfrentamos quando lidamos com atividades que causam efeitos prejudiciais não é o de simplesmente coibir os responsáveis por elas. O que tem de ser decidido é se o ganho obtido ao se impedir o dano é maior do que a perda que seria sofrida em outros lugares como resultado da proibição da atividade produtora desse mesmo dano. Num mundo em que há custos para se realocar os direitos estabelecidos pelo sistema jurídico, as cortes estão, de fato, nos casos que envolvem a causação de incômodos, tomando uma decisão acerca do problema econômico e determinando como os recursos devem ser empregados. Foi sustentado que as cortes têm consciência disso e que, ainda que de forma não explícita, fazem, com frequência, a comparação entre o que se ganharia e o que se perderia com a proibição das atividades-fonte de efeitos prejudiciais. Mas a delimitação de direitos é, também, resultado de disposições legais. Aqui, igualmente, encontramos evidências da apreciação da natureza recíproca do problema. Enquanto as leis aumentam a lista de incômodos, ações governamentais são tomadas para se legalizar o que, de outra forma, seria considerado um dano pelo common law. O tipo de situação que os economistas tendem a considerar como carentes de ações governamentais corretivas é, de fato, com frequência, o resultado da ação governamental. Tal ação não é, necessariamente, insensata. Contudo, há o perigo real de que a intervenção estatal extensiva no sistema econômico possa levar a uma ampliação excessiva da proteção dos responsáveis pelos efeitos prejudiciais. Tradução extraída de COASE, **O problema do custo social**.

Estado, poderiam, então, chegar a um ponto de harmonização, em que seria possível absorver ou mesmo eliminar as externalidades.

Coase estabelece que *“With the costless market transactions, the decision of the courts concerning liability for damage would be without effect on the allocation of resource.”*<sup>8</sup>

Tal proposição ficou, mais tarde, conhecida com o “Teorema de Coase”, onde é defendida a ideia de que, com direitos de propriedade bem definidos pelo Estado e sem custo transacional, as externalidades poderiam ser negociadas pelos agentes econômicos envolvidos, preservando-se, assim, a concepção de crescimento econômico.

Em 1972, durante a Conferência das Nações Unidas sobre Direitos Humanos e Meio Ambiente, transcorrida em Estocolmo, Suécia, foi concebida a ideia de desenvolvimento sustentável, em oposição ao conceito de crescimento econômico, vigente na época, e que se baseava em um uso cada vez maior dos recursos naturais, ainda tidos como inesgotáveis.

Uma vez que as consequências do crescimento econômico ultrapassavam os custos sociais e se transformavam em custos ambientais, foi criada a ideia do ecodesenvolvimento, inicialmente voltado para a área rural dos países ainda em desenvolvimento, porém, mais tarde, sendo adaptada ao crescimento urbano, unindo o crescimento econômico com a proteção ao meio ambiente, através do consumo sustentável dos recursos naturais, a partir da positivação efetiva do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Assim, as políticas de desenvolvimento econômico deveriam, desde seus estágios iniciais, buscar incessantemente a harmonia com o meio ambiente e seus recursos naturais.

No Brasil, a intenção era, inicialmente, buscar o crescimento econômico, ainda sem ocupar-se das questões ambientais sobre a preservação dos recursos naturais. Resumindo o pensamento da época, o Ministro Costa Cavalcanti declarou, face às discussões de Estocolmo: “desenvolver-se primeiro e pagar os custos da poluição mais tarde”<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> COASE, **The firm, the market and the law**, p. 106. Com transações de mercado sem custos, as decisões dos tribunais a respeito da responsabilização pelos prejuízos não teriam efeito na alocação dos recursos. Tradução extraída de COASE, **O problema do custo social**.

<sup>9</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental – a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 22.

Foi proposto, durante o governo militar, o Decreto nº 73.030, promulgado em 30 de outubro de 1973, que instituía a Secretaria Especial do Meio Ambiente (SEMA), fruto de pressões políticas impostas pelos países desenvolvidos após as discussões sobre a proteção do meio ambiente em 1972.

A questão do desenvolvimento sustentável conseguiu notoriedade mundial em defesa do meio ambiente e dos recursos naturais através da elaboração do Relatório Brundtland, de 1987, denominado como “Nosso Futuro Comum”, através do conceito de “desenvolvimento sustentável”, como sendo “aquele que atenda às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem também as suas próprias necessidades”<sup>10</sup>.

Já em 1988, foi estabelecida aqui no Brasil uma nova Ordem Constitucional, com a promulgação, em 05 de outubro deste ano, da atual Constituição Federal, que determinou, em seu Título VII, dedicado à “Ordem Econômica e Financeira”, como um os princípios da ordem econômica nacional, a defesa do meio ambiente<sup>11</sup>.

Então, 20 anos após a Conferência de Estocolmo, foi materializada a Conferência da Organização das Nações Unidas (ONU) sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro e denominada Rio-92. A conferência, então, denotou a necessidade de uma unificação para buscar as soluções da questão ambiental, visto que a degradação ambiental não conhece fronteiras nem soberanias.

A Rio-92 apresentou ao mundo dois importantes documentos. A Carta da Terra, posteriormente renomeada para Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente, previa os princípios do desenvolvimento sustentável, já inserido na Constituição, em seu art. 225, e do poluidor-pagador. A Agenda 21, por sua vez, constituiu um conjunto de recomendações, que no bojo de seus 40 capítulos procurou efetivar o princípio do desenvolvimento sustentável. Neste sentido é possível demonstrar que:

---

<sup>10</sup> COMISSÃO MUNDIAL SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso futuro comum**. Rio de Janeiro: FGV, 1991. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/12906958/Relatorio-Brundtland-Nosso-Futuro-Comum-Em-Portugues>>. Acesso em: 26 mai. 2011, p. 46.

<sup>11</sup> Cf. art. 170, inc. VI, em sua redação original: “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;”. Posteriormente, com a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, foi acrescido ao inc. VI a expressão “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

A Agenda 21 constitui um plano de ação que tem por objetivo colocar em prática programas para frear o processo de degradação ambiental e transformar em realidade os princípios da Declaração do Rio. Esses programas estão subdivididos em capítulos que tratam dos seguintes problemas: atmosfera, recursos da terra, agricultura sustentável, desertificação, florestas, biotecnologia, mudanças climáticas, oceanos, meio ambiente marinho, água potável, resíduos sólidos, resíduos tóxicos, rejeitos perigosos, entre outros<sup>12</sup>.

Por fim, em 2002, ocorreu na África do Sul a Cúpula Mundial sobre o Desenvolvimento Sustentável, tornando-se uma oportunidade para reafirmar os compromissos assumidos 10 anos antes, na Rio-92.

A Rio+10, alcunha que lhe foi lançada, lembrou ao mundo que o desenvolvimento sustentável deve, mais do que nunca, ser uma prioridade na agenda dos demais Estados, demonstrando quão grande se perfaz a necessidade de sua aplicação, deixando, assim, a impressão de que tal tarefa pode grandiosa e muito dispendiosa.

## **2.2 Falhas do mercado econômico e suas externalidades**

Toda atividade econômica, inclusa a produção industrial, gera custos e benefícios para a economia na qual está inserida. Tal produção de bens ou serviços se dá mediante a utilização de diversos fatores produtivos, como trabalho, capital e recursos naturais, todos empregados no sentido atender à demanda de mercado.

No entanto, quando o custo social de uma produção industrial ou prestação de serviço difere do custo privado, devido à autocomposição de mercado ou ausência estatal na sua regulamentação, ocorrem imperfeições na economia que causam falhas no mercado, tais como custos transacionais elevados, ocorrência de concorrência imperfeita e as já mencionadas externalidades. Neste sentido se posiciona a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

*When individuals or firms impose costs or benefits on others for which the market assigns no price, then an externality exists. Negative externalities arise when an individual or firm does not bear the costs of the harm it imposes (pollution, for example). Positive externalities arise when an individual or firm provides benefits for which it is not compensated. Finally, there are cases in which goods or services are not supplied by markets (or are supplied in insufficient quantities). This may arise because of the nature of the product, such as goods which have zero or low marginal costs and which it is difficult to exclude people from using (called public goods; for*

---

<sup>12</sup> ANDRADE apud KIECKHÖFER, Do crescimento econômico ao desenvolvimento sustentável, p. 29.

*example, a lighthouse or national defense). It may also arise because of the nature of some markets, where risk is present (called incomplete markets; for example, certain types of medical insurance).*<sup>13</sup>

Como anteriormente exposto, as externalidades acontecem quando os custos sociais de uma produção econômica se diferenciam do seu custo privado, e são caracterizadas como os impactos desta produção em terceiros que não participam deste processo produtivo.

As externalidades podem ser classificadas em positivas, quando o custo privado é maior que o custo social, gerando benefícios socioeconômicos; ou negativas, recorrente na situação em que os custos sociais desta atividade econômica são superiores aos custos privados de produção, cujos efeitos causam a redução do bem-estar social. Em outras palavras, segundo expõe Nicholas Gregory Mankiw:

Uma externalidade surge quando uma pessoa se dedica a uma ação que provoca impacto no bem-estar de um terceiro que não participa dessa ação, sem pagar nem receber nenhuma compensação por este impacto. Se o impacto sobre terceiro é adverso, é denominado externalidade negativa. Se é benéfico, é chamado externalidade positiva. Quando há externalidades, o interesse da sociedade em um resultado de mercado vai além do bem-estar dos compradores e dos vendedores que participam do mercado; passa a incluir também o bem estar que são indiretamente afetados. Como os compradores e vendedores desconsideram os efeitos externos de suas ações quando decidem quanto demandar ou ofertar, o equilíbrio de mercado não é eficiente quando há externalidades.<sup>14</sup>

As externalidades cujos efeitos recaem sobre a qualidade de vida dos cidadãos, diminuindo o bem-estar geral da sociedade, podem ser absorvidas de duas maneiras básicas.

A situação pode ser resolvida pelos próprios agentes envolvidos na situação. O “Teorema de Coase”, anteriormente descrito, estabelece que tais agentes poderiam chegar a um acordo em que as externalidades seriam minoradas

<sup>13</sup> ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Glossary of industrial organisation economics and competition law**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/8/61/2376087.pdf>>. Acesso em: 27 mai. 2011, p. 55-56. Nesse sentido, de acordo com MOREIRA, Iara Verocai Dias. **Vocabulário básico de meio ambiente**. Rio de Janeiro: FEEMA/PETROBRAS, 1990, p. ???, “Falha de Mercado pode ser definida como a incapacidade de o mercado levar o processo econômico a uma situação social ótima. Um aspecto importante disto é que se deixa de incluir, nos custos e nos preços, os efeitos externos (externalidades) ou a redução dos lucros de outros agentes que não aqueles diretamente envolvidos nas transações de mercado e atividades afins. Com relação aos bens e serviços ambientais, podem-se destacar as externalidades referentes à poluição, à exploração dos recursos e à degradação de ecossistemas. Assim, as falhas de mercado impedem o mercado de alocar os recursos no mais alto interesse da sociedade.”

<sup>14</sup> MANKIWI, Nicholas Gregory. **Introdução à economia – Princípios de Micro e Macroeconomia**. Tradução da 2. ed. americana. Rio de Janeiro: Campus. 2001, p. 196.

ou, até mesmo, eliminadas, caso a transação ocorra sem custos adicionais, onde o Estado deveria se limitar a estabelecer os direitos de propriedade.

Como elucidação do tema, Coase ilustra o seguinte caso:

*The court's decision established that the doctor had the right to prevent the confectioner from using his machinery. But, of course, it would have been possible to modify the arrangements envisaged in the legal ruling by means of a bargain between the parties. The doctor would have been willing to waive his right and allow the machinery to continue in operation if the confectioner would have paid him a sum of money which was greater than the loss of income which he would suffer from having to move to a more costly or less convenient location, from having to curtail his activities at this location, or (and this was suggested as a possibility) from having to build a separated wall which would deaden the noise and vibration. The confectioner would have been willing to do this if the amount he would have had to pay the doctor was less than the fall in income he would suffer if he had to change his mode of operation at this location, abandon his operation, or move his confectionery business to some other location. The solution of the problem depends essentially on whether the continued use of the machinery adds more to the confectioner's income than it subtracts from the doctor's.<sup>15</sup>*

A teoria de Coase, porém, apresenta debilidades quando o número de atingidos pelo processo produtivo é elevado, onde a falta de um consenso é mais incidente, quando não é possível uma harmonização entre as atividades produtivas ou um acordo entre as partes, visto que quando a lei se encontra mais favorável um dos polos, este vai procurar forçar o outro a aceitar condições menos favoráveis para si, ou por não levar em consideração que a degradação ambiental não pode ser totalmente revertida.

Segue essa linha, o autor Ricardo Daniel Morel:

*La postura de Coase, tiene un inconveniente, y es la búsqueda del costo de la transacción de esos derechos, cuando por ejemplo, estamos frente a un gran número de perjudicados, pensemos en la degradación de la atmósfera*

---

<sup>15</sup> COASE, **The firm, the market and the law**, p. 105-106. A decisão do tribunal estabeleceu que o médico tinha o direito de impedir que o confeitiro usasse seu maquinário. Mas, é claro, teria sido possível modificar a solução vislumbrada pela decisão judicial por meio de uma barganha entre as partes. O médico estaria disposto a renunciar ao seu direito e permitir que o maquinário continuasse em funcionamento se o confeitiro lhe pagasse uma soma de dinheiro que fosse maior que a perda de renda que ele sofreria por ter que se mudar para um local mais caro ou menos conveniente, ou por ter que restringir suas atividades naquele local, ou, como foi sugerido como possibilidade, por ter que construir uma outra parede que abafaria o ruído e a vibração. O confeitiro estaria disposto a fazer isto se a quantia que ele tivesse que pagar ao médico fosse menor que a queda na renda que ele sofreria se tivesse que mudar seu modo de operação naquele local, encerrar seu funcionamento ou mudar sua confeitaria para outra localidade. A solução do problema depende, essencialmente, de se saber se o uso contínuo do maquinário acrescenta mais à renda do confeitiro do que diminui da renda do médico. Tradução extraída de COASE, **O problema do custo social**.

*por gases dañinos que tanto preocupa en la actualidad a cada habitante del planeta.*<sup>16</sup>

O problema da absorção dos impactos das externalidades negativas também pode encontrar soluções no âmbito do poder público, através de políticas públicas de regulamentação, de incentivos, ou de taxaço.

Através de regulamentação, o Estado pode coibir uma determinada espécie de atividades nocivas ao bem-estar geral, como, por exemplo, estabelecer um nível máximo de poluição para produções industriais que degradem o meio ambiente. Contudo, tal medida não é socioeducativa, por não incentivar as produções industriais a procurarem uma atividade menos degradante do que aquela limitada pela ação do Estado.

Das medidas estatais de controle das falhas de mercado e, por conseguinte, suas externalidades, seriam as medidas de efeito no mercado econômico as melhores opções. Tais medidas buscam harmonizar a produção privada com eficiência social. O Estado pode inserir uma maior carga tributária naquelas áreas onde a degradação ambiental é maior e subsidiar, paralelamente, aquelas que buscam minimizar seus impactos ambientais.

Um dos primeiros a lançar a concepção das taxas corretivas foi Pigou, cujas ideias se materializaram na forma das taxas pigouvianas (em referência à teoria daquele autor). Pigou estabelece que:

*In like manner, for every industry in which the value of the marginal social net product is less than that of the marginal private net product, there will be certain rates of tax, the imposition of which by the State would increase the size of the national dividend and increase economic welfare; and one rate of tax, which would have the optimum effect in this respect.*<sup>17</sup>

A taxaço, pois, imposta àquelas atividades que se utilizam irresponsavelmente dos recursos naturais, ou aquelas que despejam resíduos degradantes no meio externo, em simbiose com a quantificação do custo social causado pela externalidade se perfaz como uma medida eficaz que induz às produções a minimizar os impactos ambientais de suas atividades, ou mesmo internalizá-las por completo.

A tributação dos meios de produção poluentes talvez seja uma das mais eficazes medidas estatais de intervenção na ordem econômica, em detrimento da

<sup>16</sup> MOREL, Ricardo Daniel. **Tributación ambiental** – herramienta de protección del medio ambiente. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti – Librería Editorial, 2010, p. 58.

<sup>17</sup> PIGOU, **The economics of welfare**, p. 166.



regulamentação das atividades poluentes, pois esta não procura meios de minorar a poluição abaixo dos seus limites propostos de degradação. Neste sentido, se expressa Ronaldo Seroa da Motta:

Internalizando os custos (benefícios) ambientais via preços das externalidades nas atividades de produção ou consumo, é possível obter uma melhoria de eficiência com maior nível de bem-estar. Assim, a demanda por recursos ambientais poderia ser individualizada via preços. Um imposto sobre o uso do recurso ambiental serviria para este fim desde que refletisse o custo marginal ambiental gerado por este uso.<sup>18</sup>

No Brasil, a intervenção do Estado na ordem econômica, em busca de um estado ambiental de direito, tem fulcro nos arts. 170, inc. VI, e 225, da Constituição Federal.<sup>19</sup>

### **2.3 A intervenção do Estado em prol de apresentar um desenvolvimento econômico ambientalmente responsável**

A livre ação do mercado econômico não é suficiente em se tratando de propostas e incentivos para a diminuição da degradação do meio ambiente, e, assim, atingir uma melhoria na qualidade de vida dos cidadãos e garantir o bem-estar geral. Imperativo se faz que Estado cumpra seu papel na administração pública e garanta os interesses da coletividade, estabelecidos na Constituição Federal.

Deve, pois, o Estado intervir no domínio econômico, tendo por objetivo alcançar o equilíbrio entre as relações econômicas de crescimento com o desenvolvimento ambientalmente responsável.

Eros Grau elenca três modalidades de intervenção do Estado na economia, a saber: intervenção por absorção ou participação, intervenção por direção, e intervenção por indução.

No primeiro caso, o Estado intervém no domínio econômico; isto é, no campo da atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve ação, então, como agente (sujeito) econômico. Intervirá, então, por absorção ou participação. Quando o faz por absorção, o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito; atua em regime de monopólio.

---

<sup>18</sup> MOTTA, Ronaldo Seroa da. **Economia ambiental**. Rio de Janeiro: FGV, 2010, p. 183.

<sup>19</sup> “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.”

Quando se faz participação, o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito; atua em regime de competição com empresas privadas que permanecem a exercitar suas atividades nesse mesmo setor. No segundo e no terceiro casos, o Estado intervirá sobre o domínio econômico, isto é, sobre o campo da atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve ação, então, como regulador dessa atividade. Intervirá, no caso, por direção ou por indução. Quando o faz por direção, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito. Quando o faz, por indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.<sup>20</sup>

Quando o Estado, primeiramente, exerce a modalidade de intervenção por direção, deve instituir o tributo, com caráter eminentemente ambiental, sobre a produção industrial que causa a degradação ambiental, tangendo-a a assumir uma postura menos poluente ante aos recursos naturais.

Após, deve então o Estado praticar a forma de intervenção por indução, ofertando incentivos fiscais àqueles agentes econômicos que comprovadamente adotem medidas eficazes na redução dos danos ambientais causados por suas atividades.

O Estado deve, pois, intervir no plano da iniciativa privada sempre que o princípio da proteção ao meio ambiente for inobservado. Ou seja, diante do suposto conflito entre o crescimento da ordem econômica e a proteção ao meio ambiente – conflito este apenas aparente, visto ser o desenvolvimento ambientalmente direcionado o ponto de equilíbrio entre crescimento econômico e preservação ambiental –, aquela deve se submeter ao princípio da proteção ao meio ambiente, intervindo, pois, o Estado, quando necessário, na livre iniciativa privada, buscando sempre harmonizar suas atividades com a defesa do ambiente.

É, então, possível, e eficaz, que o Estado institua tributos com escopos ambientais, no sentido de coibir a ação degradante exercida pelos agentes econômicos, procurando internalizar os efeitos desta ação, bem como se faz oportuna a proposição de incentivos fiscais que promovam a busca por meios de desenvolvimento das atividades econômicas de uma maneira menos ofensiva ao ambiente, buscando, assim, aumentar a incidência das externalidades positivas, causando um aumento no bem-estar geral e na qualidade de vida dos cidadãos-contribuintes.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> GRAU apud MODÉ, **Tributação ambiental**, p. 40-41.

<sup>21</sup> Nesse sentido, cf. AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 48-49.

### 3 A TRIBUTAÇÃO COMO MEIO DE EFETIVAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O tributo, devido ao seu caráter social e seu amplo campo de aplicação, deve ser usado na defesa do meio ambiente. À luz do Estado Democrático de Direito, os tributos são instrumentos efetivos que levam a ação do Estado nas mais variadas searas, de sobremaneira nas áreas socioeconômicas.

A tributação, por ser instrumento de efetivação da vontade do Estado, deve possibilitar o alcance dos princípios fundamentais e dos objetivos disciplinados na Constituição Federal como metas da República Federativa do Brasil, e, por conseguinte, assegurar o exercício dos direitos sociais.

Seria, então, de se cogitar da caracterização de novas hipóteses de incidência tributária que buscariam coibir situações em que tais garantias fundamentais fossem violadas, ou estimular ações que promovam a sua efetivação. Demonstra, pois, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas que:

Assim, dentro das respectivas competências, o direito ambiental protege o ambiente, podendo o direito tributário adequar suas regras a esse bem jurídico tutelado. O tributo tem caráter social e sua flexibilidade possibilita seu uso mais intenso na defesa do ambiente.<sup>22</sup>

Notável se mostra, pois, a necessidade de o Estado regular, seja reprimindo atividades degradantes, ou fomentando a busca por um desenvolvimento sustentável efetivo, as produções industriais que têm em sua base de crescimento econômico ações que geram efeitos negativos no meio ambiente.<sup>23</sup>

Nesse diapasão, os tributos, mecanismos de intervenção direta do Estado na economia, podem revestir-se do caráter ambiental e serem utilizados, a partir de sua função social e extrafiscal, para fazer com que padrões poluidores acabem com suas ações degradantes e busquem medidas alternativas ambientalmente viáveis, e, também, gerar receita para que o Estado financie suas políticas públicas no âmbito ecológico, efetivando, assim, garantias fundamentais conferidas aos cidadãos-contribuintes quando da elaboração da Constituição Federal.

---

<sup>22</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 683.

<sup>23</sup> Aqui, entende-se o meio ambiente como o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas, podendo ser considerado um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo, de acordo com a Lei nº 6.938/81, a Lei de Política Nacional de Meio Ambiente, em seus arts. 2º, inc. I, e 3º, inc. I.

Oportuno, pois, se faz expor o pensamento de Ricardo Daniel Morel:

*Uno de los objetivos que deben tener estas innovaciones ambientales en la tributación, es producir cambios en el comportamiento del productor, por ejemplo, que induzcan a utilizar procedimientos productivos no contaminantes, y del consumidor, por ejemplo, que no consuma bienes degradantes del medio ambiente. En cuestiones concretas, lo que hoy preocupa al mundo, es fomentar el ahorro energético y reducir los efectos contaminantes en la atmósfera. El ahorro energético va de la mano también con el transporte y se suma una cuarta cuestión importante, que es el manejo de los recursos naturales no renovables.<sup>24</sup>*

Cabe, então, salientar que o Direito Tributário pode atuar como um instrumento estatal, através de sua extrafiscalidade, de intervenção do domínio econômico, para influenciar na mudança de comportamento dos agentes poluidores, a fim de que, a partir do paradigma jurídico-ambiental, estes possam transformar suas ações degradantes em soluções para a questão ecológica.

### **3.1 A taxa pigouviana e a teoria de Coase na tributação ambiental**

As primeiras ventilações sobre a atuação estatal no sentido de corrigir as deseconomias externas, ou seja, os impactos sentidos por terceiro que não participaram da cadeia produtiva que os gerou, causadas por agentes econômicos poluidores foi proposta por Pigou, as já mencionadas taxas pigouvianas.

A teoria de Pigou propugna uma necessária correção nos preços dos produtos-fim da produção industrial degradante, integrando a estes os custos sociais advindos de seus impactos ambientais, através de impostos ou taxas, atuando, então, o Estado, como agente regulador de mercado, no sentido de encarecer um produto cuja escala produtiva se utiliza indiscriminadamente dos recursos naturais para torná-lo barato, no intuito de desacelerar sua produção e coibir o seu uso no mercado, valendo-se de suas função extrafiscais.

Por outro lado, observando-se a função social do tributo, tais impostos e taxas gerariam receita para o Estado aplicar em políticas públicas no sentido de reverter os danos ambientais causado pela atividade econômica produzida em seu território. Ou ainda podem estar atrelados ao fato poluidor em si, como uma espécie fato gerador. Sobre isso expõe Morel que:

---

<sup>24</sup> MOREL, *Tributación ambiental*, p. 81.

*Los hechos imponibles ambientales, como presupuesto definido por el legislador, será el conjunto de actos o hechos, que estén asociados o conectados a un daño real – no final – o potencial del medio ambiente, llamado ‘principio de vínculo’ entre el origen de la contaminación y el hecho imponible tributario.<sup>25</sup>*

Ou seja, com a internalização dos efeitos negativos – dos custos sociais dos impactos ambientais – nos custos privados, tem-se uma ação efetiva que dificulta a ação degradante resultante da produção industrial, desestimulando a própria poluição e onerando o produto final desta cadeia produtiva, tornando-o mais caro e menos competitivo.

Porém, com a crítica de Coase às ideias pigouvianas, diante do Teorema de Coase, que apregoava que os polos ativo e passivo dos impactos causados por uma produção industrial pudessem negociar os custos de tais impactos, dentro de uma efetiva definição dos chamados direito de propriedade (*property rights*) e sem custos de transação entre si, seria possível atingir a internalização dos custos sociais sem a intervenção do Estado na economia.

Às explicações de Coase, no entanto, faltam elementos factíveis de sustentação, visto que, quando houver muitos partícipes no polo passivo, fica praticamente inviável quantificar o dano por cada um sofrido. Impraticável se torna, também, a determinação da propriedade sobre certos atributos, tomado por exemplo, determinar quem é o dono de enxame de insetos que, trazidos pelo mau-cheiro de uma atividade pecuarista, destrói uma produção agrária próxima. Ou ainda, quantificar o dano causado ao meio ambiente em si, como o causado pela poluição atmosférica. Neste sentido, se posiciona José Manuel Rodríguez Muñoz:

*En efecto, es insostenible la creencia de que los intereses del contaminante hayan de ser protegidos con la misma intensidad que los de quienes sufren los efectos externos de su actividad sin beneficiarse de ella. El desvalor jurídico que reside en la conducta del hecho de contaminar no puede tener la misma consideración ni contemplarse con la misma asepsia que la conducta del que reclama un medio ambiente limpio para sí. Pretender la inacción de los poderes públicos en casos en que, como el que nos ocupa, existe un flagrante desequilibrio entre posiciones contratantes es cuando menos desconocer el funcionamiento de las sociedades avanzadas, que en ocasiones sacrifican situaciones económicamente de óptimo paretiano en aras de intereses o valores considerados unánimemente superiores. Como se ha afirmado, en el caso de la contaminación ambiental, parece existir prima facie una base equitativa en contra del contaminador con respecto al contaminado.<sup>26</sup>*

<sup>25</sup> MOREL, **Tributación ambiental**, p. 82.

<sup>26</sup> MUÑOZ, José Manuel Rodríguez. **La alternativa fiscal verde**: la utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con especial referencia en la comunidad autónoma de extremadura. Valladolid: Lex Nova, 2004, p. 97.

No entanto, é imperativo ressaltar que as medidas de intervenção estatal no domínio econômico, aqui retratadas as medidas tributárias de proteção ao meio ambiente, podem resultar em aparentes desequilíbrios quanto ao plano concorrencial do mercado.

A ação do Estado, ao onerar o agente econômico em mercados monopolizados, visto que, neste caso, este transferiria os custos de sua produção para o consumidor final, tornando a intervenção estatal inócua, deve aplicar a intervenção por absorção ou participação, e tornando-o um agente econômico, o que em tese poderia ferir o princípio da subsidiariedade, conceituado por Maria Silvia Zanella Di Pietro:

O Estado deve respeitar a autonomia dos indivíduos, das famílias, associações de classe, grupos econômicos, partidos políticos, na busca do bem comum. No campo econômico, também o Estado deve respeitar essa autonomia, somente agindo indiretamente e segundo o princípio da subsidiariedade, quando necessário para criar as condições favoráveis ao livre exercício da atividade econômica.<sup>27</sup>

Já em mercados onde há a livre concorrência entre os agentes econômicos, os efeitos dos tributos ambientalmente direcionados são mais significativos, pois, ao impor taxas e contribuições àqueles que se utilizam de práticas poluentes e oferecer incentivos fiscais aos agentes que buscam inserir no mercado produtos advindo de práticas ambientalmente responsáveis, influenciam na modificação do comportamento daqueles cujas ações degradantes já se estabelecem como antigas práticas de grandes produtores detentores das maiores parcelas do mercado econômico.

Em todos os casos, a interferência do Estado no jogo da livre concorrência e iniciativa obedece a princípios fundamentais para a sua ordem econômica, estabelecidos na Constituição Federal como o princípio da livre concorrência e da defesa do meio ambiente, previstos no art. 170, incs. IV e VI,<sup>28</sup> e o princípio do desenvolvimento sustentável, materializado no art. 225, ou seja, é dada a livre concorrência, desde que essa respeite a proteção ambiental e se pautem nos ditames do desenvolvimento sustentável. Nesta mesma linha, aduz Fernando Magalhães Modé:

---

<sup>27</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 657.

<sup>28</sup> “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: [...]; IV - livre concorrência;”

O objetivo de garantir o desenvolvimento nacional (CF/88, art. 3º, II) deve ser construído de maneira que assegure de forma equitativa entre as presentes e futuras gerações condições de bem-estar e de qualidade de vida, reduzindo-se as disparidades existentes entre os padrões de vida de toda a população e as desigualdades regionais.<sup>29</sup>

De tal modo, pois, é possível observar que uma política do Estado no sentido de implementar a tributação ambiental como instrumento efetivo de proteção ao meio ambiente proporcionaria não a exclusão do antigo modelo jurisdicional vigente, mas o harmonizaria com a tutela do meio ambiente através do desenvolvimento econômico sustentável, oferecendo novos padrões de ativismo econômico e propiciando programas governamentais de conscientização e prevenção ante à questão ecológica.

### **3.2 Princípios do Direito Tributário aplicados à questão ambiental**

O Estado, desde a sua concepção, necessitou angariar recursos financeiros com os quais pudesse sustentar sua estrutura de administração, manter sua atuação como regulador do país e mantenedor dos principais serviços públicos essenciais, necessários para a manutenção mais básica das condições de vida e, por conseguinte, da dignidade pessoa humana.

Sua principal fonte de arrecadação de receitas se perfaz através da cobrança de tributos, indispensáveis para a sustentação da máquina estatal, de sua administração pública, e, essencialmente, para a manutenção dos serviços essenciais por ele prestados, gerando, assim, o desenvolvimento econômico da nação e de sua qualidade de vida.

Entretanto, a proposição, a instituição e a arrecadação dos impostos devem-se pautar em regras e princípios previamente estabelecidos na Constituição, Lei Maior esta que reveste de poderes o próprio Estado, o estabelece, define seus objetivos e o delimita, propondo como metas o crescimento e o bem-estar de seus cidadãos.

Quando o crescimento econômico passa a atingir a qualidade de vida dos cidadãos-contribuintes, através do consumo desmesurado dos recursos naturais do país, resultando em sua escassez, cabe ao Estado intervir para solucionar o aparente conflito entre seus princípios dirigentes.

---

<sup>29</sup> MODÉ, *Tributação ambiental*, p. 62.

### 3.2.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade é um dos suportes mais consideráveis sobre o qual se baseia o direito tributário, e está previsto na Constituição Federal, em seu art. 150, inc. I, positivado nas limitações ao poder de tributar:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

Tal princípio encontra sua origem no brocardo latino *nullum tributum sine lege*, ou na expressão *no taxation without representation*, e foi previsto pela primeira vez na *Magna Charta Libertatum*, texto constitucional promulgado na Inglaterra, durante o reinado do Rei João Sem-Terra.<sup>30</sup>

Com a positivação de tal princípio, desejou o Constituinte que as relações entre Estado e contribuinte, advindas da tributação e arrecadação, se perfizessem como uma relação jurídica, cuja única fonte seria a lei, necessariamente inexistindo relação tributária de arrecadação que não seja determinada mediante lei ordinária, visto que sempre se origina desta e por sua determinação é exigível.

Em contraponto a este raciocínio, está Roque Antônio Carrazza:

Não é por outro motivo que se tem sustentado que em nosso ordenamento jurídico vige, mais do que o princípio da legalidade tributária, o *princípio da estrita legalidade*. Aliás, hoje mais do que nunca, como logo veremos, juristas de tomo têm feito empenho no sentido de que os impostos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária, exceção aos *empréstimos compulsórios*, aos *impostos residuais* da União e às *contribuições sociais* previstas no § 4º do art. 195 da CF, que demandam lei complementar para serem validamente instituídos.<sup>31</sup>

A submissão da questão tributária à legalidade estrita está, ainda, prevista no art. 97 da Lei nº 5.172/66, o Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:  
I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;  
II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65.

É, pois, possível demonstrar que o princípio da legalidade proporciona ao cidadão-contribuinte uma segurança jurídica quando estabelece que atividade

<sup>30</sup> MODÉ, **Tributação ambiental**, p. 77.

<sup>31</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 261, grifos no original.



fazendária deve estar estritamente vinculada à lei, que deve discriminar, pormenorizadamente, como se dará a arrecadação, e deve, também, conferir-lhe meios eficientes de exercer sua defesa quando da inobservância do Fisco à imparcialidade e a legalidade.

### 3.2.1.1 Princípio da legalidade e a tributação ambiental

Como anteriormente demonstrado, faz-se necessária a intervenção do Estado quando duas ou mais de suas finalidades encontram-se em aparente conflito. No caso em tela, o crescimento econômico nacional oferta risco à manutenção de um meio ambiente são e equilibrado.

Nesse diapasão, afina-se a doutrina de Morel, estabelecendo que “*Es la sanidad, como primera calidad que debemos exigirle al ambiente. Fue establecido en 1992 en la Declaración de Río de Janeiro*”<sup>32</sup>. E destaca um conceito de sanidade ambiental:

*El despacho de mayoría en la Convención Constituyente de 1994, expresó: El concepto de sano no solamente tiene que ver con la preservación y no contaminación de los elementos, como el aire que respiramos, el agua que bebemos o suelo del cual podemos obtener lo alimentos, sino además con todos aquellos ámbitos construidos por el hombre. Sano significa una ciudad con cloacas, con agua corriente, control del ruido y de las emanaciones, y con espacios verdes suficientes en relación con el espacio construido. Sano significa una vivienda adecuada, seca, aislada y luminosa; un ámbito de trabajo – ya sea una fábrica o una oficina – adecuado a su función, seguro y confortable. Sano significa que las escuelas donde los niños y los adolescentes pasan una gran parte de su vida tengan este mismo tipo de condiciones, pudiendo hacer extensivo lo mismo a los hospitales, las cárceles, etcétera.*<sup>33</sup>

Logo, em se pautando a tributação ambiental, que procura, através de lei, regular as atividades degradantes em benefício da defesa de um meio ambiente sadio e harmônico, sob a égide do princípio da legalidade tributária, significa dizer que ela vai harmonizar os objetivos socioeconômicos com a proteção do ambiente, sempre de acordo com a lei os princípios constitucionais tributários.

---

<sup>32</sup> MOREL, *Tributación ambiental*, p. 114.

<sup>33</sup> MOREL, *Tributación ambiental*, p. 114.

### 3.2.2 O princípio da tipicidade

O princípio da tipicidade no âmbito do direito tributário está diretamente vinculado ao princípio da legalidade. Se este abrange, *lato sensu*, a segurança jurídica da relação Estado-contribuinte, estando presente na irretroatividade, anterioridade etc., aquele deve ser intimamente relacionado com a segurança jurídica em sentido estrito.

Enquanto a legalidade procura regular a ação do Estado, estabelecendo que o Fisco somente poderá exercer sua função arrecadatória se estiver previamente prevista em lei, a tipicidade, advinda do direito alemão (*Typisierung*), delimita a parcela fática a qual o Estado, através da legalidade, irá regular.

Ou seja, o princípio da tipicidade consiste em adstringir o Estado a descrever taxativamente todos os elementos da ação que este pretende tributar, esclarecendo todos os aspectos desta imposição tributária. É a subsunção do fato à norma tributária e está descrito no art. 97, incs. III e IV da Lei nº 5.172/66, mais conhecida como Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 97. Somente lei pode estabelecer:

[...]

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvando o disposto no inciso I do 3º do artigo 52, e seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65.

No Brasil é comum a existência de regulamentos tipificadores, todos contidos no âmbito da flexibilização do princípio da legalidade, já que somente lei poderá implicar os tributos a serem cobrados e suas especificações, o que dificulta a atualização da ação estatal quanto à velocidade de adaptação que as atividades as quais se pretende regular apresentam.

No ordenamento jurídico brasileiro, a tipificação se apresenta na espécie fechada, delimitando todos os aspectos do fato para que este seja caracterizado como típico, em detrimento da espécie aberta, que confere maior liberdade ao intérprete ao tentar preencher as lacunas inobservadas pela lei e acompanhar a constante evolução das espécies fáticas.

#### 3.2.2.1 Aplicabilidade do princípio da tipicidade na tributação ambiental

Para que haja uma completa eficácia na aplicação da norma tributária em matéria ambiental, é necessário que se estabeleça acertadamente as condutas que o Estado deseja coibir, ou mesmo incentivar.

Como se sabe, o legislador conferiu às normas que institui os tributos ou tipificam as condutas a serem tributadas o *status* de lei complementar, devido ao seu caráter mais rígido e de difícil modificação, conferindo, assim, ao cidadão-contribuinte, uma maior segurança jurídica quanto à matéria tributária. Em harmonia com esse entendimento, encontram-se as lições de Ricardo Lobo Torres:

A tipificação tem extraordinária importância para a tributação ambiental, especialmente no que concerne à edificação do tipo *poluidor-pagador*, que, existindo na realidade, se conceptualiza nos regulamentos referentes às taxas (como a do IBAMA) e às contribuições ambientais (como a do SAT).<sup>34</sup>

Porém, as produções industriais que consomem os recursos naturais e poluem o ambiente têm um caráter extremamente dinâmico, pautadas no avanço da tecnologia de produção e industrialização, por vezes, ágil demais para que o ordenamento jurídico possa acompanhar.

Acontece que a proteção ao meio ambiente também apresenta um processo constante de evolução, procurando manter-se sempre atual, face à sua dependência de construções científicas que atuam no sentido de identificar, minorar, ou mesmo eliminar a degradação ambiental. A resposta que o Poder Público pode oferecer, ante a dinamização dos processos poluentes, é acompanhar o avanço tecnológico e científico no campo da proteção ambiental e incorporar sua utilização no ordenamento jurídico da nação, através de regulamentos elaborados pelas agências fiscalizadoras, que cumprem o dever do Estado em preservar o meio ambiente são e equilibrado, de acordo com o art. 225 da Constituição Federal.

A evolução da proteção ambiente exige que o direito materialmente posto acompanhe a evolução social, o que nem sempre é possível quando se tem um sistema de imposições extremamente rígidas ou fechadas. Paulo Henrique do Amaral conclui, então, que:

Sabe-se que as discussões envolvendo as questões ambientais estão subordinadas à velocidade com que a evolução tecnológica vem criando produtos e instrumentos para detectar fontes poluidoras e alterações quantitativa e qualitativa no meio ambiente. Consequentemente, o direito tem que fornecer resposta adequada a esse processo excessivamente

---

<sup>34</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 42.

dinâmico, acomodando os novos direitos e combatendo suas agressões, que estão surgindo dentro desse processo excessivamente flexível. Anteriormente nosso direito fornecia respostas às relações fundamentadas nos direitos individuais. Atualmente, o direito soluciona agressões aos nossos direitos coletivos e difusos.<sup>35</sup>

No caso em estudo, a tributação ambiental necessita de uma tipificação especificamente aberta, visto que esta, para ser efetiva, precisa acompanhar os processos ambientalmente responsáveis, e estes são voláteis, encontrando-se em constante consonância com os avanços tecnológicos e científicos nessa seara.

### 3.2.3 O princípio da igualdade

O princípio da igualdade remonta à Revolução Francesa, quando lhe foi conferido o *status* de ideal, influenciando, posteriormente, sua posituação na Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1948, no qual foi elevado à categoria de um direito humano.

Na Constituição Federal, ele foi estabelecido em seu art. 5º, que prescreve que “todos são iguais perante a lei”, perfazendo-se como um dos valores basilares do Estado Democrático de Direito e como princípio nuclear da ordem constitucional brasileira.

No âmbito tributário, a igualdade foi estabelecida no art. 150, II da Constituição Federal, que assim assegura:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Ou seja, não é possível para o Estado instituir tributos distintos para aqueles que estão em posição jurídica equivalente, face ao exercício da profissão ou função do contribuinte, desestimulando, assim, a diferença de tratamento do Estado em função de cargos políticos ou empregos públicos.

Aqui, o princípio da igualdade se destina tanto para quem o aplica, como para quem o elabora e positiva, e se encontra intimamente conectado ao princípio

---

<sup>35</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 78.

da legalidade, não estabelecendo prerrogativas que possam beneficiar certos contribuintes em detrimentos dos demais.

### 3.2.3.1 A igualdade na tributação ambiental

A poluição ambiental deve ser caracterizada como um fato jurídico tributário, tendo em vista a necessidade de sua supressão, o que deve ser exercido pelo Estado, utilizando-se de todos os instrumentos ao seu alcance para exercer a tutela ambiental, princípio fundamental para efetivação dos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes.

Então, em se tratando a degradação ambiental de um fato jurídico reconhecido na seara tributária, é possível para a tributação ambiental, visando à preservação dos recursos naturais, reconhecer a desigualdade entre contribuintes poluidores e não poluidores, tendo em vista o caráter não absoluto do princípio da igualdade (ou o aspecto material do referido princípio), no sentido de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades. Em consonância com o exposto, desenvolve Amaral:

Assim, conseqüentemente, acredita-se que deverá haver tratamento tributário isonômico para contribuintes que produzem o mesmo nível de poluição ambiental e, por fim, tratamento desigual para contribuintes que ocasionem níveis de poluição diferentes, pois só assim estar-se-á incentivando a proteção ambiental e o desenvolvimento sustentável e, em contrapartida, desestimulando a degradação ambiental.<sup>36</sup>

Portanto, insofismável se faz, pois, a urgência em se considerar a razoabilidade e a proporcionalidade na aplicação da carga tributária, observados os ditames da tributação ambiental, visto que podem surgir situações em que dois agentes possuam uma situação jurídica estritamente próxima, e iguais capacidades econômicas, mas desenvolverem atividades poluentes em diferentes níveis e graus, sendo necessária a aferição de sua degradação em virtude de um tributo ambiental que eficientemente diminua ou iniba a deterioração dos sistemas ecológicos.

Em tal sistema de tributação, o impacto ambiental proporcionado pelo poluidor-contribuinte deverá ser levado em consideração no cálculo de sua oneração e definirá sua obrigação tributária, ressaltado, aqui, o caráter extrafiscal da tributação ambientalmente orientada, que busca manter o meio ambiente

---

<sup>36</sup> AMARAL, **Direito tributário ambiental**, p. 84.

ecologicamente equilibrado, em um possível detrimento do crescimento econômico irrefreável e irresponsável.

Para tanto, os tributos ambientais devem se direcionar no sentido de obter o desenvolvimento econômico da nação em harmonia com a preservação de seus sistemas ecológicos e seus recursos naturais, dever constitucionalmente conferido ao Estado, e este deve fazê-lo valer, relativizando e impondo limites ao princípio da isonomia tributária formal, se necessário.

### 3.2.4 O princípio da capacidade contributiva

É constituído como um dos pontos fulcrais a ser atingido pela República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais, estabelecida no art. 3º, inc. III, da Constituição Federal.<sup>37</sup>

O Estado brasileiro, nesse sentido, tem o condão de promover a distribuição das riquezas de sua nação, e deve fazê-lo através da tributação, levando se em conta a igualdade entre contribuintes, a vedação do confisco e a capacidade contributiva dos cidadãos, entre outros direitos fundamentais. Nesse diapasão, estabelece Roque Antonio Carrazza:

No caso dos impostos, estes objetivos são alcançados levando-se em conta a capacidade contributiva das pessoas (físicas ou jurídicas). A lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa.<sup>38</sup>

Logo, é possível demonstrar que o princípio da capacidade contributiva, intimamente relacionado com a igualdade entre contribuintes, representa o reconhecimento do Estado no que diz respeito aos direitos individuais constitucionalmente conferidos aos contribuintes, e está previsto no art. 145, § 3º da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>37</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

<sup>38</sup> CARRAZZA, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 97

Aduz, então, que o contribuinte deve ser onerado, sempre que possível, de acordo com a sua capacidade econômica de suportar tal tributação. Aqui, a capacidade a que se refere é considerada a capacidade objetiva, em detrimento da subjetiva, visto que não sendo apreciadas, no momento da arrecadação da obrigação tributária, as reais condições financeiras, individualmente materializadas, do contribuinte, mas, sim, se este faz jus à hipótese de incidência prevista em lei.<sup>39</sup>

#### 3.2.4.1 Aplicabilidade da capacidade contributiva

A capacidade contributiva é o preceito que procura limitar a ação de tributar do Estado, sendo, para tanto, um instrumento de concretização dos direitos fundamentais do contribuinte, intrinsecamente ligado à igualdade e à vedação do confisco.

Sua aplicabilidade deve buscar um grau considerado ideal de tributação, que permita ao Estado manter-se economicamente e que não ofereça risco a direitos e princípios fundamentais, constitucionalmente conferidos aos cidadãos-contribuintes, quais sejam o direito de propriedade, o não-confisco e a manutenção do mínimo existencial.

A capacidade contributiva, ademais, pode e deve ser compatibilizada com o caráter extrafiscal dos tributos. Nessa trilha encontra-se Fernando Magalhães Modé:

Não há como dissociar o princípio da capacidade contributiva da tributação extrafiscal. O tributo, ainda que não guarde por finalidade uma função recaudatória, não pode ter por hipótese de incidência fato sem qualquer conteúdo econômico. De outro lado, o sujeito passivo da obrigação tributária criada deve ter condições econômicas de suportar a exação, não importando atue o tributo com finalidade fiscal ou não. A capacidade contributiva indica o limite máximo, além do qual, ninguém pode legitimamente estar obrigado a contribuir. O excesso de exação, caso se verifique, pode indicar, além de violação ao princípio da capacidade contributiva, efeito confiscatório, vedado no ordenamento jurídico brasileiro (CF/88, art. 150, IV).<sup>40</sup>

No caso de tributos ambientais, estes não devem escapar da aplicabilidade de tal princípio, nem mesmo face ao seu caráter extrafiscal, pois, sendo este princípio estendido a todas espécies tributárias, a defesa do meio

---

<sup>39</sup> Nesse sentido, cf. CARRAZZA, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 97.

<sup>40</sup> MODÉ, **Tributação ambiental**, p. 88.

ambiente não deve ser escopo para o malferimento de direitos também fundamentais.

#### 3.2.4.2 A capacidade contributiva na tributação ambiental

A tributação ambiental visa à manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado utilizando-se da função arrecadatória do Estado de instituir tributos para inibir situações degradantes e incentivar as condutas ambientalmente harmônicas, fazendo jus ao caráter extrafiscal da tributação.

Acontece, porém, que mesmo a busca pela proteção ambiental, objetivo constitucionalmente imposto ao Estado e à coletividade, deve estar em total sintonia com os princípios constitucionais. Ou seja, ela deve se utilizar de todos os recursos constitucionais disponíveis para seu fim, porém, sem desrespeitar qualquer dos preceitos fundamentais ali postos. Em harmonia com tal pensamento, assevera Pietro Selicato:

*Un tributo avente caratteristiche ambientali deve rispettare, com ogni altro, tutte le regole che di norma presiedono all'imposizione e, segnatamente, il principio della capacità contributiva. È un dato ormai acquisito, infatti, che in ogni pubblica entrata in cui ricorre il momento dell'autorità si debba rispettare il detto principio in modo da assicurare il rispetto delle garanzie di equità e di uguaglianza nella distribuzione del carico tributario riconosciute dalla Costituzione.*<sup>41</sup>

É certo que, em determinadas situações, as características formadoras de cada um dos impostos, deflagradas em suas respectivas hipóteses de incidência, não são suficientes para indicar a capacidade contributiva do polo passivo da obrigação tributária, como discorre o Prof. Hugo de Brito Machado:

Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo.<sup>42</sup>

Aduz Amaral<sup>43</sup> que, de fato, o consumo dos recursos naturais é um potencial revelador da capacidade contributiva, servindo, pois, como base de cálculo

---

<sup>41</sup> SELICATO, Pietro. Capacità contributiva e tassazione ambientale. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 257.

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41.

<sup>43</sup> AMARAL, **Direito tributário ambiental**, p. 94.



para tributos. Em uma linha próxima de raciocínio, Roque Antonio Carrazza expressa:

Realmente é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.<sup>44</sup>

Portanto, é possível que possa haver certo antagonismo entre a tributação ambiental e o princípio da capacidade contributiva, visto que tais regramentos jurídicos parecem estimular comportamentos distintos face à ação do Estado. Porém, é possível evocar os preceitos da proporcionalidade e da razoabilidade ante uma possível harmonização entre ambos os institutos. Mais uma vez, o Prof. Hugo de Brito Machado esclarece que:

É certo que nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico e social deve ser estimulado (art. 170), e especificamente no sentido de que a lei poderá. Em relação à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenham sua sede e administração no País, conceder tratamento favorecido (art. 170, IX).<sup>45</sup>

É, então, claro que a tributação ambiental, embora apresente uma forte natureza extrafiscal, deve, pois, preservar o mínimo existencial e todos aqueles preceitos fundamentais positivados na Constituição Federal, como o não-confisco, a razoabilidade e a proporcionalidade. Conclui-se, então, que o caráter extrafiscal dos tributos e o princípio da capacidade contributiva agem como o alfa e o ômega na tributação ambiental, definindo seus limites mínimos e máximos, sempre com base nas hipóteses de incidência.

### 3.2.5 O princípio da progressividade

O princípio da progressividade é um preceito típico da ordem constitucional tributária, sendo, pois, um mandamento de caráter abstrato, que dita os rumos das demais normas tributárias, juntamente com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, nos quais encontra sua origem.

---

<sup>44</sup> CARRAZZA, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 94.

<sup>45</sup> MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 41.

Tal princípio busca, como instrumento de defesa do contribuinte ante o impulso arrecadatório do Estado, alcançar a justiça fiscal. Nessa trilha, ensina-nos Roque Antonio Carrazza:

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade.<sup>46</sup>

A progressividade tributária significa, nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>47</sup>, alíquotas diversas, crescentes na medida em que cresce a base de cálculo do imposto, ou excepcionalmente um outro elemento eleito pelo legislador para esse fim.

Este preceito foi expressamente conferido para o Imposto de Renda, no art. 153, inc. III e § 2º, da Constituição Federal,<sup>48</sup> para o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, nos arts. 156, § 1º,<sup>49</sup> e 182, § 4º, inc. II,<sup>50</sup> da Carta Magna.

A progressividade, juntamente com a natureza extrafiscal da tributação, traduz-se como mecanismo de efetivação da função social da propriedade, e, em semelhança, da proteção ao meio ambiente, tendo sua aplicabilidade a ser materializada juntamente com todos os outros preceitos fundamentais.

Sobre o assunto comenta Clarissa Ferreira Macedo D'Isep:

O ordenamento jurídico brasileiro promove um verdadeiro emaranhado de comandos entre as três funções (social, ambiental e econômica), sendo, portanto, impossível isolá-las, que dirá dissociá-las, daí a afirmativa de que são partes de um mesmo todo, revelando-se em normas cíclicas e

<sup>46</sup> CARRAZZA, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 96.

<sup>47</sup> MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 301.

<sup>48</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]; III - renda e proventos de qualquer natureza; [...]. § 2º - O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”

<sup>49</sup> “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; [...]. § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

<sup>50</sup> “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. [...]. § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: [...] II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;”

complementares. E, conseqüentemente, em comandos de interferência recíproca.<sup>51</sup>

Portanto, a progressividade pode ser usada com um viés ambiental, utilizando-se de seu caráter extrafiscal quando, por exemplo, quando um proprietário rural não se utilizar corretamente dos recursos naturais existentes em sua propriedade, é possível recorrer a tal princípio quando não alcançada a função social de propriedade, que também se perfectibiliza na utilização adequada de tais recursos, e em função da produtividade, de acordo com as lições de Luciano Amaro: “No ITR, a Constituição quer a progressividade e alíquotas diferentes em função da produtividade da terra (art. 153, § 4º, I, na redação da EC n. 42/2003).”<sup>52</sup>

#### 3.2.5.1 A progressividade dos tributos ambientais

A progressividade nos tributos que detêm em seu bojo o escopo de preservar o meio ambiente pode ser observada quando da elevação de sua oneração em virtude do aumento da base de cálculo.

De tal forma, deve-se majorar a base cálculo de acordo com a intensidade da degradação ambiental ou do consumo irrefreado dos recursos naturais, com consonância ao princípio do poluidor-pagador.

Neste sentido, estabelece Paulo Henrique do Amaral:

Logo, o proprietário que de qualquer forma desrespeitar o meio ambiente se sujeitará ao IPTU progressivo, que majorará suas alíquotas no tempo com o objetivo de desestimular tal conduta. A finalidade dessa progressividade não é arrecadatória, mas de coibir ou estimular comportamentos que (des)atendam aos fins sociais da propriedade como a tutela do meio ambiente, que é um dos valores constitucionalmente consagrados.<sup>53</sup>

Portanto, verifica-se que a progressividade é um dos princípios tributários que mais se coadunam com a defesa da tutela ambiental, visto que, em se dando sua aplicação em observância aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, se estabelece um efetivo incentivo às práticas de respeito ao meio ambiente, ou desestímulo às atividades degradantes.

#### 3.2.6 O princípio da seletividade

---

<sup>51</sup> D’ISEP apud AMARAL, **Direito tributário ambiental**, p. 106.

<sup>52</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 172.

<sup>53</sup> AMARAL, **Direito tributário ambiental**, p. 106.

A seletividade se trata de um critério especificamente utilizado no âmbito do direito constitucional tributário, posto que tal preceito determina que o imposto será seletivo, ou seja, selecionará qual hipótese de incidência deverá ter suas alíquotas majoradas ou minoradas, em função de certos elementos previstos em lei.

O preceito constitucional da seletividade foi previsto para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no art. 153, § 3º, inc. I, da Carta Magna, que determina que “O IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto”, encontrando-se, também, previsão deste mandamento quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), de forma permissiva, no art. 155, § 2º, inc. III, da Constituição Federal, que estabelece que “O ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços”. Sobre este imposto, descreve Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas:

Em relação ao ICMS, por exemplo, vários Estados membros como Paraná, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, São Paulo, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul estão adotando o chamado ICMS ecológico, visando a estimular ações ambientais no âmbito dos municípios, ao adotarem legislação em que o rateio referente à participação dos municípios – Fundo de Participação dos Municípios – no resultado da arrecadação do imposto (25%) até um quarto (art. 158, parágrafo único, II) pode ser destinado de acordo com o que dispuser a lei estadual e esses Estados têm estabelecido parte desses recursos, adotando critérios de defesa e preservação ambiental, como a existência de mananciais de abastecimento público de água, unidades de conservação (estações ecológicas, reservas biológicas, parques, florestas nacionais, estaduais ou municipais, áreas indígenas, monumentos naturais, refúgios da vida silvestre, reservas particulares do patrimônio natural, áreas de proteção ambiental e áreas de proteção especial, entre outras), saneamento básico, sistemas de disposição final de resíduos sólidos e redes de tratamento de esgoto, entre outros.<sup>54</sup>

Ambos os impostos acima descritos admitem a possibilidade de transferência de encargo, repassando, então, o ônus do encargo tributário para os preços finais dos produtos ou serviços aqui tipificados.

Também conhecidos como impostos de consumo, o IPI e o ICMS devem ser aplicados em se levando em consideração sua função social, intrinsecamente ligada à extrafiscalidade, utilizando-se, pois, do princípio da seletividade em função da essencialidade.

---

<sup>54</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 698-699.

Em contraponto, aduz Eduardo Domingos Bottallo:

Produtos industriais afinados com a proteção do meio ambiente – equipamentos, máquinas, bens de consumo – devem ser tributados minimamente, ou mesmo, não tributados pelo IPI. É o caso, pois, de colocar, sob salvaguarda da seletividade os produtos que poderíamos denominar de “ecologicamente corretos”, como os fabricados com matérias-primas biodegradáveis, os que não ofereceram riscos à camada de ozônio ou resultem da reciclagem responsável dos resíduos industriais, dejetos, e semelhantes.<sup>55</sup>

A essencialidade em tais impostos se traduz não somente em requisitos mínimos para a subsistência humana, mas em condições indispensáveis para a manutenção da dignidade humana, abrangendo, assim, um padrão de vida decente, de acordo com o bem-estar social.

Logo, entende-se que a noção de essencialidade deve conter os preceitos fundamentais estabelecidos constitucionalmente para que seja alcançada uma existência honrosa dos cidadãos-contribuintes, e, para tanto, é necessário aliar uma qualidade de vida salutar à existência de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, positivado no art. 225 da Constituição Federal como um bem essencial para a coletividade e para o seu bem-estar.

#### 3.2.6.1 A seletividade na tributação ambiental

Em harmonia com a seletividade, a extrafiscalidade do IPI e do ICMS deve se revelar de modo ainda mais exacerbado, quando incentiva as práticas de produção menos gravosas ao meio ambiente, desonerando o produto-fim em sua hipótese de incidência. Nesse diapasão, assevera Ricardo Berzosa Saliba:

Ainda no âmbito tributário impositivo da União, podemos trazer como hipótese de tributos que muito bem podem tutelar o meio ambiente, o imposto sobre produtos industrializados – IPI e o imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR. O primeiro está sujeito a alteração de alíquotas mediante decreto do Presidente da República, sem se sujeitar também à anterioridade tributária, decorrente de sua seletividade em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I)

[...]

No caso do IPI, tratando-se não só do processo de industrialização, como também dos produtos derivados dessa transformação, é possível sim sua majoração considerando a seletividade, decorrente da essencialidade que

---

<sup>55</sup> BOTTALLO apud MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 487.

eles tenham para com o meio ambiente, ou seja, um produto que seja adequado à vida do maior número de pessoas.<sup>56</sup>

Imperativo se faz, pois, salientar que, em se observando a essencialidade do imposto como critério de seleção, é, então, possível utilizá-lo como instrumento de efetivação da tutela ambiental ao intervir, incentivando ou coibindo, no modo de produção industrial, procurando sempre induzir à prática de métodos industriais menos degradantes, tendo sempre em vista a função social do tributo e seu caráter extrafiscal. Carrazza, então, com propriedade, conclui que:

No mesmo sentido, andaria bem a legislação do IPI caso tributasse minimamente (ou até deixasse de fazê-lo) a comercialização de produtos industrializados ecologicamente corretos (automóveis elétricos, ônibus movidos a gás, caminhões equipados com catalisadores eficientes etc.). Com isso, estaria atendendo também ao princípio da seletividade (art. 153, § 3º, I, CF), que exige que operações jurídicas com produtos industrializados essenciais sejam menos oneradas pelo IPI que operações com produtos que não revistam esta condição (v.g., voluptuários). A essencialidade refere-se não somente aos objetos que o contribuinte adquire e que dizem respeito à sua saúde, vestuário básico, alimentação essencial etc., mas também àqueloutros que, por preservarem o meio ambiente, lhe garantem melhor qualidade de vida.<sup>57</sup>

Portanto, a tutela do ambiente através dos impostos que atendam ao critério da seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos produtos é plenamente possível e deve ser exercida de maneira eficaz, a fim de garantir a existência de um meio ambiente são e harmonioso, de acordo com o previsto no art. 225 da Constituição Federal.

---

<sup>56</sup> SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 288-289.

<sup>57</sup> CARRAZZA, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 731.

## 4 A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE DEFESA DO MEIO AMBIENTE

O Estado encontra sua razão de ser e sua validade quando efetivamente confere aos seus cidadãos as garantias inseridas na Carta Magna pelo legislador constituinte. O crescimento da ordem econômica nacional é garantido como uma das metas a serem perseguidas pelo Estado, obedecendo, porém, aos ditames da proteção ao meio ambiente, princípio esse positivado na Constituição Federal, nos já citados arts. 170, inc. VI, e 225.

Destarte, o Estado, almejando materializar os preceitos descritos na Constituição, no que toca à defesa do meio ambiente, pode fazer-se valer da tributação, exaltando seu caráter extrafiscal, majorando ou minorando o ônus tributário sobre determinada espécie de conduta, esperando, com isso, coibir a degradação ambiental, ou incentivar ações que a reduza ou elimine. Arguindo nesta mesma linha, encontra-se Denise Lucena Cavalcante:

Desta feita, a tributação ambiental pode ser um dos meios essenciais para essa mudança de paradigma, tendo em vista que a atividade do Fisco pode ir muito além da arrecadação de recursos, sendo também capaz de incentivar condutas ambientalmente orientadas através de alíquotas progressivas, incentivos fiscais ou direcionamento de políticas públicas, propiciando uma adequação do desenvolvimento socioeconômico às necessidades ambientais.<sup>58</sup>

Portanto, tributar ambientalmente significa direcionar as espécies tributárias vigentes para a aplicação dos princípios da defesa ao meio ambiente, por meio de imposições às atividades degradantes, ou de estímulo para as práticas ambientalmente harmônicas, tornando-as mais vantajosas para o contribuinte.

De tal modo, a intervenção do Estado no campo da economia irá promover a defesa do meio ambiente mediante a internalização dos custos ambientais, utilizando-se, dentre outros, do princípio do poluidor-pagador.

### 4.1 O princípio do poluidor-pagador

Fruto de revoltas estudantis nos anos 60, o princípio do poluidor pagador procura transferir o ônus dos custos ambientais, e de sua reparação, para os

---

<sup>58</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Perspectivas da tributação ambiental na contemporaneidade. In: MATIAS, João Luis Nogueira; WACHOWICZ, Marcos (Coords.). **Propriedade e meio ambiente: da inconciliação à convergência**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011, p. 84.

agentes econômicos, causadores ou consumidores, da degradação do meio ambiente ou do consumo irresponsável de seus recursos naturais.

Este princípio foi desenvolvido na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, durante a Eco-92:

Princípio 16 - As autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais.<sup>59</sup>

Sua intervenção acontece quando, após o processo de produção poluente, as externalidades advindas desta produção são por todos percebidas, causando uma considerável perda do bem-estar social, em processo chamado de “socialização das perdas”, enquanto o produtor recebe, sozinho, todos os lucros da produção degradante e comercialização do produto, utilizando-se dos recursos naturais, bens universais, tão somente em benefício próprio, ocasionado a privatização dos lucros advindos desta perda ambiental.

Sobre este preceito, assevera Carlos Palao Taboada:

*Es necesario, por tanto, que el causante de la contaminación soporte al menos una parte del coste de la utilización del medio ambiente, no sólo porque ello es una exigencia de la justicia, sino también porque el cómputo de ese coste inducirá a reducir la actividad contaminante.<sup>60</sup>*

Então, o Estado, diante da atividade econômica degradante, que se utiliza irresponsavelmente dos recursos naturais, causa danos à natureza, e sozinho percebendo todos os lucros advindo dos prejuízos ambientais à sociedade, deve intervir no sentido de internalizar tais prejuízos, imputando ao poluidor todo o custo gerando em razão de sua produção.

Neste custo, que não deve ser satisfeito somente pelo Estado, incluem-se todas as despesas inerentes à aplicação de ações que minimizem as externalidades causadas pela poluição, produção de novos sistemas industriais menos agressivos ao ambiente, e se faz necessário expor que tais custos causam o esvaziamento da

---

<sup>59</sup> Agenda 21. **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/sitio/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=576>>. Acesso em: 30 mai. 2011.

<sup>60</sup> TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TÓRRES, Heleno Tavares (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 79.



matéria econômica da propriedade privada, limitações às liberdades individuais dos cidadãos, e o comprometimento da qualidade de vida de toda a coletividade.

Então, o princípio do poluidor pagador poderia se manifestar na tributação ambiental em se majorando a carga tributária da produção poluidora, ou do utilizador dos recursos naturais, através da faceta do usuário-pagador, bem como do consumidor final do produto da cadeia industrial degradante.

#### 4.1.1 Da eficácia do princípio do poluidor-pagador na tributação ambiental

Como anteriormente expressado, a tributação ambiental alcançaria o produtor poluente ao se onerar ainda mais sua carga tributária, visando coibir sua ação poluidora, reunir recursos para a reparação do dano ambiental e, então, preservar o meio ambiente.

Quanto a incluir os custos da degradação ambiental no preço final de produtos originados em cadeias produtivas utilizadoras dos recursos naturais, ou prestação de serviços degradantes ao meio ambiente, se posiciona Paulo Henrique do Amaral:

Dessa forma, a tributação ambiental terá o papel de incorporar o custo da poluição ambiental ou do uso dos recursos ambientais ao preço do produto poluidor ou daqueles que utilizem os recursos ambientais, ou seja, ocorrerá a internalização das externalidades negativas ambientais. Logo, não se estará ignorando as externalidades provocadas pela atividade poluidora ou admitindo que o meio ambiente como insumo possui um custo zero.<sup>61</sup>

É, no entanto, notável que as produções poluidoras passarão, com a implementação de uma carga tributária mais alta em virtude de tal princípio, a transferir os custos da degradação ambiental para o consumidor final, fazendo jus à máxima **privatização dos lucros e socialização dos custos**.

Entretanto, ao imputar aos agentes econômicos os custos ambientais de reparação, o Estado não estará conferindo-lhes o direito de poluir ou a possibilidade de usufruir deliberadamente dos recursos naturais. Nesse sentido, assevera Modé:

O princípio do poluidor pagador não deve ser entendido como autorização para poluir, mas deve ser compreendido de forma conjugada ao princípio da prevenção, orientando os agentes econômicos para as práticas menos lesivas ao meio ambiente.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> AMARAL, **Direito tributário ambiental**, p. 124.

<sup>62</sup> MODÉ, **Tributação ambiental**, p. 64.

Apesar de o princípio poluidor pagador pregar a oneração de atitudes ambientalmente prejudiciais ao meio ambiente, os produtores industriais, ante tal majoração tributária, repassam os custos ao consumidor final, o que é prejudicial à distribuição de riquezas, de acordo com Derani.<sup>63</sup>

Sua função de reprimir o dano não se perfaz como o modo mais eficiente de se posicionar do Estado, visto que a aplicação do princípio proporciona ao agente que transfira o ônus de sua atividade poluidora para os terceiros que sofrem as consequências desses mesmos atos.

Destarte, há danos ambientais irreparáveis, e mesmo aqueles passíveis de reparação, a sua constatação e a avaliação de sua extensão são tarefas de difícil realização e fiscalização, notando-se sempre a necessidade da evidenciação do nexo causal entre a produção, o dano ambiental e aqueles que sofreram seus impactos.

Portanto, não se pode esperar uma repentina e bem-vinda mudança de atitude das produções industriais que se valem da degradação ambiental para obter uma maximização de seus lucros. Estas vão, sim, repassar os custos ambientais de sua poluição para os consumidores. E mesmo que isso configure em uma espécie de desestímulo, visto que a tributação não pode ter um caráter sancionatório, pode ser mais vantajoso economicamente ter uma sensível diminuição do seu lucro do que procurar implementar medidas produtivas em se harmonizem com o meio ambiente, o que fatalmente acarretará em uma mudança no produto comercializado ou mudança no maquinário e nos processos produtivos, elementos muito dispendiosos para certas indústrias.

Conclui-se, então, que, como proteção efetiva ao meio ambiente, o princípio do poluidor-pagador não se concretiza como o meio mais efetivo, o que poderia ser deixado a cargo da seletividade, que, em função da essencialidade com base no equilíbrio do meio ambiente, se torna meio muito mais eficiente no combate à poluição e degradação ambiental.

---

<sup>63</sup> DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 143.

## 4.2 Ação industrial necessariamente poluidora

A atividade industrial, seja qual for, sempre implicará a degradação do meio ambiente externo, seja em grande escala ou menor impacto, e a extração dos recursos naturais, mesmo que em pequenas quantidades.

Porém, ela se perfaz como atitude essencial para o desenvolvimento, não só econômico, mas social, de qualquer espécie de grupos humanos no qual se busque a implantação da realização pessoal de seus integrantes e o seu bem-estar.

Na verdade, não é possível ao Estado concretizar certas metas fundamentais para seu crescimento sem a produção industrial. As usinas geradoras de energia poluem os rios e o ar, porém produzem a energia que abastece a nação, e sem a qual não é possível obter uma boa qualidade de vida.

Pode-se dizer o mesmo do setor de transporte, da agricultura e, até mesmo, nas áreas de saúde e educação.

Tendo isto em vista, se faz imperativo que se defina até onde a ação necessariamente poluidora da industrialização é aceitável, até que ponto é lícito que uma produção industrial se utilize dos recursos naturais e descarregue resíduos poluentes no ambiente.

Aqui, a tributação ambiental se utilizará, pois, dos critérios da seletividade, e também da tolerabilidade, dispondo-se tanto sobre a atividade essencial para o desenvolvimento da nação quanto sobre o próprio dano ambiental, que pode, até mesmo, ser considerado insignificante.

Nesse diapasão, afina-se Amaral:

No primeiro caso, dano ambiental necessário ou permitido, tem que se analisar a permissão e a necessidade da atividade econômica agressora ao meio ambiente. O poder público permitirá o desenvolvimento de certas atividades poluidoras dentro de limites previamente fixados. Caso esses limites sejam violados, nascerá a responsabilização jurídica. O campo de incidência da tributação ambiental se desenvolverá na faixa da poluição que vai até o limite permitido. Excedendo-o, caracterizar-se-á como poluição proibida, portanto um ilícito, que estará sujeito à responsabilidade administrativa, civil e criminal.<sup>64</sup>

Em verdade, não faz sentido ao Estado tributar – e, por conseguinte, arrecadar – atividades qualificadas como ilícitas, como os impactos ambientais ou poluição produzidos por atividades ilícitas, ou mesmo emissões poluentes e

---

<sup>64</sup> AMARAL, *Direito tributário ambiental*, p. 129-130.

desgastes ambientais acima dos níveis permitidos. Não é permitido ao tributo o caráter sancionatório, nem a natureza confiscatória.

Desenvolver-se economicamente é atividade fundamental do Estado, e sua determinação sob os ditames da proteção ao meio ambiente está positivada nos arts. 170, inc. VI, e 225 da Constituição Federal. Entretanto, diversas atividades são necessárias para que se dê o desenvolvimento, atividades industriais necessariamente degradantes.

Deve, então, o Estado, combinado o crescimento econômico com a defesa do ambiente, atingindo, pois, o desenvolvimento sustentável da nação, impor aos agentes econômicos que se pautem de acordo com os princípios regentes do direito ambiental e econômico, principalmente os da proporcionalidade e do desenvolvimento sustentável.

Adequando crescimento econômico e proteção ambiental, será possível a implantação de diversas políticas públicas no sentido de minimizar os custos ambientais e internalizar as externalidades por eles dispendidas. Com a implementação da tributação ambiental é possível a aplicação dos fundos arrecadados em tributos que tinha o escopo de desincentivar ações tipicamente poluentes em prol de uma busca por novos meios produtivos que estejam em harmonia com a proteção ao meio ambiente, capazes de eliminar, reduzir ou suavizar os impactos ambientais já causados.

### **4.3 Tributos como instrumentos da tutela ambiental**

A intervenção estatal no domínio econômico se faz necessária visto que o mercado não é capaz, sozinho, de encontrar o equilíbrio ideal para o desenvolvimento e a preservação da qualidade de vida e bem-estar social.

A utilização de instrumentos que regulem a atividade econômica no país é constitucionalmente conferida ao Estado, que deve utilizá-los de acordo com suas respectivas características e finalidades.

No estudo em tela, a tributação ambiental é apresentada como um instrumento econômico de indução que procura: coibir práticas de exercício econômico que gerem externalidades desagradáveis ao meio ambiente e à coletividade, majorando sua carga em função dos custos ambientais produzidos; incentivar a procura por meios de produção menos degradantes, dando incentivos

fiscais à implementação de tais produções e desonerando seu produto final e tornando-o mais atrativo; e arrecadar receita para financiar obras e pesquisas científicas que diminuam, minorem, ou mesmo eliminem, as externalidades e seus impactos ambientais.

Sobre o assunto, discorre Morel:

*Los tributos ambientales son instrumentos económicos que persiguen un doble objetivo: generar un incentivo a comportamientos más respetuosos con el medio ambiente, por ejemplo, desalentando incumplimientos de obligaciones con su cuidado y alentando medidas protectoras, y recaudar como una forma más de obtener recursos a los fines de llevar adelante políticas conservacionistas sostenibles.*<sup>65</sup>

A tributação ambiental deve, então, oferecer ao Estado ferramentas que tornem possível a implantação de um mercado econômico em equilíbrio com o meio ambiente, e que este possa conferir ao agente econômico a possibilidade de adequar sua atividade para que esta atinja maior eficiência fiscal em se utilizando os recursos ambientais de maneira responsável, desonerando seu produto e tornando-o mais competitivo.

Nessa trilha, prossegue Modé:

Mediante implementação da tributação ambiental os agentes poluidores permanecem livres para se adaptarem da maneira que melhor lhes convier ao padrão definido pelo Estado, podendo, por exemplo diminuir os impactos ambientais causados por sua atividade econômica através da redução da produção de resíduos, do incremento tecnológico às suas instalações, do aumento da eficiência do processo produtivo ou do uso de substâncias menos poluidoras no processo produtivo, sejam ela empregadas como matéria-prima, material de embalagem ou mesmo consumidas ao longo do processo.<sup>66</sup>

Cabe demonstrar como as espécies de tributo se comportam em se adicionado à defesa ao meio ambiente em sua esfera de aplicação extrafiscal. Com efeito, a Constituição Federal dispõe, em seu art. 145, sobre a possibilidade de instituir tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Passa-se, nas seções seguintes, à análise individual das espécies.

<sup>65</sup> MOREL, **Tributación ambiental**, p. 79.

<sup>66</sup> MODÉ, **Tributação ambiental**, p. 97

### 4.3.1 Impostos

O imposto é, de acordo com o art. 16 do CTN, o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Esta espécie de tributo se diferencia das outras por não ser vinculado a qualquer atividade estatal específica como contraprestação. Ou seja, os benefícios advindos de sua arrecadação não são percebidos pelos contribuintes de modo direito, mas difusos, em favor de toda a coletividade.

O imposto ambiental, então, pode ser instituído de modo direto, que possuiria como hipótese de incidência a degradação ambiental ou o consumo dos recursos naturais, ou através do meio indireto, que se perfaz como os incentivos fiscais, ofertados no sentido de estimular o produtor contribuinte que adote uma postura menos degradante.

Seria, então, possível a imposição de um imposto ambiental, que tenha por hipótese de incidência a emissão de determinadas substâncias poluentes, por meio da competência residual da União, que, de acordo com o art. 154, I da Constituição Federal, pode instituí-lo desde que não seja cumulativo e nem tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados.

Luis Manuel Alonso González dispõe sobre um imposto sobre emissões atmosféricas já instituído na Espanha:

*El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica recae sobre la emisión de sustancias contaminantes de la atmósfera estando los focos de emisión ubicados en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Galicia. Contaminación equivale aquí a un rastro inequívoco de capacidad económica puesto que las emisiones que persigue gravar el impuesto son las que provocan poderosos complejos industriales que desarrollan su actividad económica sin interiorizar los coste negativos que la misma tiene para el medio natural en el que encuentran emplazadas las industrias en cuestión.<sup>67</sup>*

Então, como remonta o exemplo, um imposto ambiental poderia ter como hipótese de incidência emissões de gás carbônico (CO<sub>2</sub>), uma base de cálculo tomada a partir da quantificação do elemento emitido, e uma alíquota, de modo a

---

<sup>67</sup> GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. Los Impuestos Ambientales en España: Doctrina del Tribunal Constitucional. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 390-391.

quantificar o custo social por medida de emissão e aplicar o montante a ser pago pelo emissor pagador.

Note-se que tal estrutura visa desvalorizar as produções que adotem medidas poluidoras dentro do limite legal, visto que não se pode obter tributação sobre o ilícito, onerando o seu produto e tornando-o menos competitivo.

#### 4.3.2 Taxas

As taxas, diferentemente dos impostos, estão vinculadas a uma atividade estatal específica, de acordo como o que dispõe o art. 77 do CTN, que confere às taxas o exercício regular do poder de polícia ou a utilização de serviço público específico e divisível como fato gerador desta obrigação.

Assim, como disposto na lei, são constitucionais somente as taxas que se referem a um serviço público ou poder de polícia. Qualquer outra espécie de implementação será considerada inconstitucional. Nessa trilha, segue Carrazza:

Portanto, retomando a ideia, as pessoas políticas, no Brasil, podem criar taxas de serviço e taxas de polícia. Outras modalidades de taxas, encontráveis no Direito Comparado, são inconstitucionais em nosso país. É o caso das taxas de uso, [...], e das taxas de obras.<sup>68</sup>

Assim sendo, as taxas ambientais podem atuar no campo da fiscalização ambiental e licenciamento de atividades potencialmente degradantes, e no campo do serviço público, quando o Estado oferece serviço divisível, como serviços de limpeza e recuperação ambientais. Tais taxas serviram para financiar própria aplicação desses serviços, de acordo com o princípio da retributividade.

Em contraponto, afirma Morel:

*Las Tasas pueden ser útiles a los fines ambientales, cuando por la prestación de una actividad administrativa o servicio ambiental de gestión y control sobre determinados bienes ambientales, el estado tiene que recuperar los costos que esa actividad insume, imputables a sujetos que hacen uso de bienes ambientales – directa o indirectamente –, por ejemplo concesionarios de aguas superficiales o subterráneas con destino a ser distribuidos a usuarios de una comunidad.*<sup>69</sup>

Então, a qualificação de uma taxa como ambiental se deve ao fato de o serviço por ela taxado ter uma finalidade ambiental. Estas podem vir a intervir no

---

<sup>68</sup> CARRAZZA, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 553.

<sup>69</sup> MOREL, **Tributación ambiental**, p. 94.

domínio econômico no sentido de induzir os agentes poluidores a adotarem práticas menos agressivas ao ambiente.

Além disso, tais taxas poderão materializar eficazmente a igualdade tributária, taxando igualmente os poluidores que fizerem jus ao serviço público. Quanto maior for a degradação, maior será o serviço a ser prestado e, por conseguinte, maior será a taxa e a oneração em cima da produção.

Em socorro, pode-se mencionar a implantação no sistema jurídico nacional da “Taxa Tobin”. A Taxa Tobin, idealizada por James Tobin, propõe que seja imposta uma taxa, de variação entre 0,1% a 0,25%, sobre transações monetárias internacionais, visando controlar a livre mobilidade de capitais. A entrada e saída de tais capitais passaria a ser regulada em prol do desenvolvimento da economia nacional.

No Brasil, em se estabelecendo tal taxa como um mecanismo de controle de mercado nacional, seria possível onerar as grandes somas destinadas ao uso ambientalmente incorreto no país.

Seria possível, dentro do Mercosul, uma espécie de zoneamento econômico-ambiental, visando à proteção ambiental do grupo e, evidentemente, a seu desenvolvimento sustentável.

Serviços aduaneiros prestados pelo poder público que pudessem incluir em seu bojo a preservação ambiental, seriam, então, financiados por uma taxa baseada na estrutura de Tobin.

Seria possível, também, a criação de um imposto baseado em tal taxa, não necessariamente uma taxa nos moldes da lei, mas um imposto que se destinasse ao financiamento de causa ambientais continentais.

#### 4.3.3 Contribuições de melhoria

As contribuições de melhoria se caracterizam por serem necessariamente decorrentes de obras públicas, como estabelece o art. 145, inc. III, da Constituição Federal.

Então a contribuição de melhoria é válida quando propriedades privadas obtêm uma customização, um benefício diferenciado proporcionado por uma obra



pública, e se perfectibiliza no valor total da obra proporcionalmente vinculado ao total resultando da valorização do imóvel.

Sobre tal imposto, assevera Machado:

Assim, podemos reunir os dois conceitos precedentes, dizendo que a contribuição de melhoria é a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis.<sup>70</sup>

Portanto, em se tratando de uma obra pública de caráter ambiental, que atenda ao interesse coletivo, valorize seus imóveis e seu zoneamento urbano, está lícita a cobrança de uma contribuição de melhoria com viés ambiental.

A referida obra pode contribuir com, por exemplo, benefícios paisagísticos que possibilitem a realização de atividades físicas, melhorando, assim, a qualidade de vida e elevação do bem-estar dos moradores desta área, e, igualmente, contribuindo com a educação ambiental dos cidadãos no sentido de manutenção e preservação do espaço ambiental.

Ao edificar construções públicas de natureza ambiental, é lícito ao Estado não onerar os cofres públicos em razão de uma minoria, desde que haja a valorização imobiliária em benefício desta minoria.

Como exemplo de aplicação de tal contribuição, doutrina Morel:

*Llevar a cabo una planta de tratamiento dos residuos sólidos para su eliminación, reutilización o reciclaje. Los beneficiarios serán todos los habitantes de esa comunidad que experimentan o perciben una alteración medioambiental por la ausencia de la obra.*<sup>71</sup>

Outro exemplo válido seria o do Jardim Japonês construído à beira-mar como comemoração ao centenário da imigração japonesa ao Brasil. Caso tal obra incluísse uma estação de tratamento de água, ou projetos de arborização que comprovadamente valorizasse os imóveis em seu raio de efeito, poderia ser possível a implementação de uma contribuição de melhoria para financiá-la.

Conclui-se, então, que a contribuição de melhoria deve, antes de tudo, atender à sua natureza fiscal, financiando obras públicas que beneficiam uma minoria. Porém, nada impede que exerça seu caráter extrafiscal, incentivando o Estado a edificar obras em benefício da proteção ambiental.

---

<sup>70</sup> MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 439-440.

<sup>71</sup> MOREL, **Tributación ambiental**, p. 97.

#### 4.4 A natureza extrafiscal da tributação ambiental

Não é possível destacar totalmente a natureza extrafiscal de um tributo e dissociá-la da sua face fiscal. Existem tributos que se utilizam para o seu fim mais um aspecto do que o outro, havendo uma maior ou menor prevalência entre eles, mas nunca uma completa separação entre ambos.

A natureza extrafiscal na tributação normalmente sobrepuja o caráter fiscal quando o Estado pretende usar tributos como intervenção no domínio econômico, procurando, assim, obter determinados resultados nos mais diversos campos. Sobre o tema, dispõe magistralmente o mestre Raimundo Bezerra Falcão:

Em face disso, tem-se procurado utilizar o instrumental financeiro – mais especificamente, o tributário, no nosso caso – a fim de que se obtenham deliberados resultados econômicos e políticos, como reprimir a inflação, evitar o desemprego e a recessão, desaquecer a atividade econômica, proteger a indústria nacional, promover a redistribuição da renda nacional, nivelar fortunas, atuar sobre a densidade demográfica ou a distribuição espacial da população, entre muitos outros fins.<sup>72</sup>

É, pois, possível perceber a dupla função da tributação. Uma delas sempre vai ser angariar fundos para o exercício inerente do Estado e para a manutenção da máquina pública. A outra é revelada quando da sua utilização para a adoção por parte do Estado para implementação de políticas públicas nas áreas sociais, econômicas e, no caso em tela, ambientais.

Estabelece, ainda, Falcão:

Em conclusão, para se ter a idéia de quando um tributo é fiscal ou extrafiscal, é imprescindível que se tenha em conta qual a inspiração predominante quando da sua criação ou posterior aplicação. E que, não obstante possível a separação conceitual, é um pouco complicada a distinção prática. Com freqüência, sói ocorrer de se superporem as duas conotações. Em tal hipótese só o critério da predominância salvará a distinção fática.<sup>73</sup>

O Estado deve implementar políticas públicas no sentido de efetivar os direitos fundamentais constitucionalmente previstos a todos os cidadão, individual e coletivamente.

A tributação ambiental vem como instrumento estatal de proteção ao meio ambiente, garantindo a manutenção de seus recursos naturais para esta e para as próximas gerações, conforme descrito no art. 225 da Constituição Federal.

<sup>72</sup> FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Forense: Rio de Janeiro, 1981, p. 46.

<sup>73</sup> FALCÃO, **Tributação e mudança social**, p. 49.

Através de intervenção indutiva direta, o Estado provocaria uma mudança de atitude dos agentes econômicos em se coibindo a ação degradante do meio ambiente através da oneração excessiva de sua produção. Logo após, o Estado incitaria os contribuintes a perseguirem novos métodos de produção ambiental que previnam, minimizem ou mesmo eliminem o impacto ambiental do consumo desenfreado dos recursos naturais.

Quanto aos tributos ambientais, se posiciona Muñoz:

*Así, la finalidad de una norma ha de buscarse en primer lugar en la propia norma o en algún precepto de ella. Trasladando esto al ámbito tributario, parece lógico que la finalidad de los tributos ambientales se deduzca del análisis del contenido de las normas que los establecen y en particular del estudio de cada uno de los elementos esenciales que lo conforman. Y decimos a todos, porque no existen atajos. No es posible, a nuestro juicio, decir que la finalidad de un tributo extrafiscal sea solo predicable de su hecho imponible, o de la determinación de la base o de la configuración del tipo de gravamen. Será la articulación de todos sus elementos, y su direccionamiento hacia el objetivo pretendido por la norma en su conjunto, lo que nos indicará si podemos hablar en puridad de un tributo extrafiscal.<sup>74</sup>*

Desta forma, é notável que o Estado se utiliza do caráter extrafiscal da tributação para intervir no plano econômico, buscando corrigir algumas de suas falhas de mercado, ao impor, através da majoração da carga tributária, que os agentes poluidores mudem suas atitudes com relação ao meio ambiente, revertendo, assim, os custos sociais de sua produção.

A Constituição Federal não estabelece diretamente a função extrafiscal do tributo em relação à tutela ambiental, porém, ao torná-lo instrumento de intervenção econômica e mudança social, o Estado tem o dever de se utilizar de seus efeitos sobre o campo fiscal para garantir o crescimento da ordem econômica pautado na defesa do meio ambiente, conforme o art. 170, inc. VI, da Carta Magna, e, assim, garantir um meio ambiente ecologicamente equilibrado para esta e para as futuras gerações, como descrito no art. 225 da Constituição Federal.

É, pois, urgente a necessidade da manutenção de um desenvolvimento de políticas públicas ambientais, de forma a garantir o desenvolvimento econômico da nação em harmonia com preservação do meio ambiente e seus recursos naturais, proporcionando, assim, o aumento do bem-estar e da qualidade de vida dos contribuintes. Nesse sentido, conclui Amaral que:

---

<sup>74</sup> MUÑOZ, **La alternativa fiscal verde**, p. 432.

Portanto, a extrafiscalidade se caracterizará pelo emprego de fórmulas jurídico-tributárias para alcançar a proteção ambiental que prevalecerá sobre a finalidade puramente arrecadatória para abastecimento dos cofres públicos. Conseqüentemente, o legislador, ao desenvolver suas pretensões ambientais, por meio dos tributos, deverá se ater, completamente, aos limites da competência tributária. Logo, a proteção ambiental não possui força para instituir regime tributário excepcional, visto que os instrumentos jurídicos utilizados serão inalteravelmente os mesmos, modificando-se apenas o andamento do seu exercício, qual seja a proteção ambiental.<sup>75</sup>

Diante do exposto, nota-se que a natureza essencial da tributação ambiental é o estímulo, através de sua natureza extrafiscal, ao desenvolvimento de práticas econômicas produtivas que visem à minimização ou mesmo eliminação dos danos ambientais causados por sua atividade, eliminando as falhas de mercado e suas externalidades. A função fiscal fica em segundo plano, por conta do financiamento de obras públicas ambientais por parte do Estado.

#### **4.5 A internalização das externalidades através da tributação**

Os agentes econômicos poluidores buscam incessantemente novas medidas que possam maximizar seus lucros, em detrimento do que quer que esteja figurando como empecilho à sua obtenção monetária.

Em decorrência de uma produção desrespeitosa, que se utiliza irrefreavelmente dos recursos naturais em benefício próprio, seu produto chega mais barato ao mercado econômico, honrando a máxima que apregoa a socialização dos custos e a privatização dos lucros.

Responsável pelo primeiro modelo de internalização, Pigou asseverou que era necessária a implantação, pelo Estado intervencionista, de uma taxa corretiva das falhas de mercado, a “taxa pigouviana”, cuja sistemática impunha ao poluidor que arcasse com os custos de sua degradação ambiental.

De tal modo, seria quantificado o custo do impacto ambiental causado pelo produtor-poluidor, e internalizado, onerando-o para que arcasse com o prejuízo causado. Nesse diapasão, afina-se Seroa da Motta:

Dessa forma, a eficiência econômica exige que se assinale o ‘preço correto’ aos recursos ambientais. Internalizando os custos (benefícios) ambientais via preços das externalidades nas atividades de produção ou consumo, é possível obter uma melhoria de eficiência com maior nível de bem-estar. Assim, a demanda por recursos ambientais poderia ser induzida via preços.

---

<sup>75</sup> AMARAL, **Direito tributário ambiental**, p. 86.

Um imposto sobre o uso do recurso ambiental serviria para este fim desde que refletisse o custo marginal ambiental gerado por este uso.<sup>76</sup>

Já Coase baseou sua teoria, que mais tarde ficou conhecida como “Teorema de Coase”, na inexistência do custo de transação entre uma possível negociação do dano entre o causador e o polo passivo, sem a intervenção do Estado, que se limitaria à delimitação dos direitos de propriedades.

Sobre o referido Teorema, assevera Motta:

Esta corrente estuda o papel das instituições na definição dos direitos de propriedade e suas repercussões na alocação eficiente dos recursos. Nestes casos, taxas pigouvianas não seriam necessárias, pois o próprio mercado atingiria soluções ótimas sem uso de instrumentos fiscais.<sup>77</sup>

Tendo em vista que as duas soluções apresentam falhas, não é possível a adoção de somente uma delas, e então, a tributação ambiental deve utilizar-se daquela que mais se adequa ao caso em tela.

Quando da existência de atividades essenciais para o desenvolvimento econômico do Estado que produzem deseconomias externas, deve, então, o Estado delimitar os limites legais de tal degradação, onerando as atividades econômicas que poluem em benefício de uma procura por métodos mais viáveis ao desenvolvimento sustentável.

Válida se faz a abordagem de Roberto Ferraz sobre o assunto:

Refletido sobre a questão, verifica-se integralmente procedente a opinião dos citados autores de que a melhor opção para uma política fiscal ambientalmente orientada é a adoção de tributos que internalizem o custo ambiental dos produtos, com necessária vinculação do produto da arrecadação a essa tarefa. Sua flexibilidade, própria de um instrumento de mercado, tem a virtude de ser tão ágil quanto qualquer evento econômico, sendo portanto adequada ao tratamento de uma questão econômica. Sua permanência, por compor o preço, tem a efetividade que a regulação e fiscalização não têm.<sup>78</sup>

O Estado, na árdua tarefa de regular o mercado e corrigir suas falhas, todavia, vê-se muitas vezes em situações onde sua ação não obterá eficácia plena, visto que, além de haver danos ambientais irreparáveis, a sua mensuração é de difícil constatação e quantificação, o que, muitas vezes, inviabiliza a sua internalização.

---

<sup>76</sup> MOTTA, **Economia ambiental**, p. 183.

<sup>77</sup> MOTTA, **Economia ambiental**, p. 184.

<sup>78</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributária no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 346.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nota-se que a questão ambiental tem adquirido amplo debate, ante a urgência de seus questionamentos, e o caráter imediato em que se devem dar suas soluções.

Nesse sentido, pois, é conferido ao Estado o ônus de intervir diretamente no plano econômico no sentido de garantir que os preceitos constitucionalmente positivados relacionados à defesa do meio ambiente.

Para tanto, o Estado se utiliza do tributo como meio de tutela da questão ambiental, ante a sua natureza extrafiscal, que lhe confere o poder de atuar em searas distintas da mera arrecadação aos cofres públicos.

Os tributos, ao adicionar em seu bojo a tutela da questão ambiental, intervêm no domínio econômico para efetivamente materializar os preceitos descritos nos arts. 170, inc. VI, e 225 da Constituição Federal.

O Estado, funcionando como regulador da ordem econômica da nação, propõe a instituição dos chamados tributos ambientais, cujo caráter extrafiscal se encontra mais exacerbado do que a sua simples função fiscal arrecadatória.

Aqui, a tributação tem o condão de internalizar as falhas de mercado causadas pela sua ineficiência em se reger ante a degradação do meio ambiente.

O tributo, então, incidirá sobre aquelas hipóteses em que a atividade poluidora não excede os limites legais de degradação e consumo dos recursos naturais, vez que a tributação não tem caráter sancionatório, ficando tal questão para as raias do direto penal.

Destarte, o tributo ambiental visa coibir a ação poluidora em se majorando sua carga tributária, internalizando, assim, os custos sociais advindos de produção degradante, incentivar os agentes econômicos que se utilizam de métodos produtivos que minimizam ou eliminam suas externalidades, e, recorrendo ao seu prévio caráter fiscal, arrecadar fundos para uma implementação, a partir da ação do Estado, de políticas públicas que busquem minorar os efeitos dos desgastes ambientais, garantindo, assim, aos cidadãos-contribuintes, uma melhoria na sua qualidade de vida e um aumento no bem-estar social.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004.

COASE, Ronald H. **O problema do custo social**. Tradução de Francisco Kümmel F. Alves e Renato Vieira Caovilla. Disponível em: <[http://www.iders.org/textos/Coase\\_Traducao\\_Problema\\_Custo\\_Social.pdf](http://www.iders.org/textos/Coase_Traducao_Problema_Custo_Social.pdf)>. Acesso em: 16 mai. 2011.

COASE, Ronaldo H. **The firm, the market and the law**. Chicago: University of Chicago Press, 1988.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso futuro comum**. Rio de Janeiro: FGV, 1991. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/12906958/Relatorio-Brundtland-Nosso-Futuro-Comum-Em-Portugues>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

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

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981.

FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser; RIBEIRO, Maria de Fátima. (Orgs.). **Empreendimentos econômicos e desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Arte & Ciência; Marília: UNIMAR, 2008.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MAIA, Alexandre Aguiar (Coord.). **Tributação ambiental**. Fortaleza: Tipoprogresso, 2009.

MANKIWI, Nicholas Gregory. **Introdução à economia** – Princípios de Micro e Macroeconomia. Tradução da 2. ed. americana. Rio de Janeiro: Campus. 2001

MATIAS, João Luis Nogueira; WACHOWICZ, Marcos (Coords.). **Propriedade e meio ambiente**: da inconciliação à convergência. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental** – A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente. Curitiba: Juruá, 2007.

MOREIRA, Iara Verocai Dias. **Vocabulário básico de meio ambiente**. Rio de Janeiro: FEEMA/PETROBRAS, 1990.

MOREL, Ricardo Daniel. **Tributación ambiental** – herramienta de protección del medio ambiente. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti – Librería Editorial, 2010.

MOTTA, Ronaldo Seroa da. **Economia ambiental**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

MUÑOZ, José Manuel Rodríguez. **La alternativa fiscal verde**: la utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con especial referencia en la comunidad autónoma de Extremadura. Valladolid: Lex Nova, 2004.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Glossary of industrial organisation economics and competition law**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/8/61/2376087.pdf>>. Acesso em: 27 mai. 2011, p. 55-56.



PIGOU, Arthur C. **The economics of welfare**. 4. ed. London: Macmillan, 1932. Disponível em: <[http://files.libertyfund.org/files/1410/Pigou\\_0316.pdf](http://files.libertyfund.org/files/1410/Pigou_0316.pdf)>. Acesso em: 27 mai. 2011.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SVIRSKY, Enrique; CAPOBIANCO, Joao Paulo R. (Orgs.). **Ambientalismo no Brasil: passado, presente e futuro**. São Paulo: Instituto Socioambiental/SMA, 1997.

TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

VIDAL, Eloísa Maia (Org.). **Educação fiscal e cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.