



•NOVA•  
UCSAL

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR - UCSAL  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**LUIZ AUGUSTO AGLE FERNANDEZ FILHO**

**PERSPECTIVA ECOLÓGICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A TRIBUTAÇÃO  
MUNICIPAL SOB A ÉGIDE DO PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR**

**SALVADOR  
2022**



**LUIZ AUGUSTO AGLE FERNANDEZ FILHO**

**PERSPECTIVA ECOLÓGICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A TRIBUTAÇÃO  
MUNICIPAL SOB A ÉGIDE DO PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica do Salvador (UCSAL) como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Alteridade e Direitos Fundamentais.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta.

**SALVADOR  
2022**

Ficha Catalográfica. UCSal. Sistema de Bibliotecas

F363 Fernandez Filho, Luiz Augusto Agle  
Perspectiva ecológica do direito tributário: a tributação municipal sob a égide do princípio do poluidor-pagador / Luiz Augusto Agle Fernandez Filho. \_\_\_ Salvador, 2022. 160 f.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica do Salvador. Pró- Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação. Mestrado em Direito. Área de Concentração: Alteridade e Direitos Fundamentais.

1. Princípio do poluidor-pagador 2. Extrafiscalidade 3. Taxas municipais  
4. Tributação ambiental municipal I. Pimenta, Paulo Roberto Lyrio – Orientador  
II. Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação  
III. Título.

CDU 34:336.2:504

## TÉRMO DE APROVAÇÃO

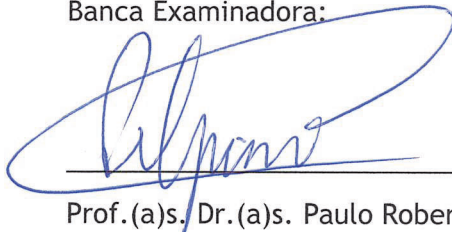
Luiz Augusto Agle Fernandez Filho

**“PERSPECTIVA ECOLÓGICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL SOB A ÉGIDE DO PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR”.**

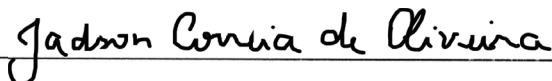
Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em Direito da Universidade Católica do Salvador.

Salvador, 17 de fevereiro de 2022.

Banca Examinadora:



Prof.(a)s. Dr.(a)s. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UCSAL (orientador)



Prof.(a) Dr.(a) Jadson Correia de Oliveira - UCSAL

HARRISON

FERREIRA

LEITE:98998870568

Assinado de forma digital por

HARRISON FERREIRA

LEITE:98998870568

Dados: 2022.04.27 09:51:27

-03'00'

Prof.(a) Dr.(a) Harrison Ferreira Leite - UFBA



## RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo analisar a possibilidade dos tributos municipais serem utilizados como instrumentos de proteção ambiental, por meio da oneração de fatos e comportamentos ambientalmente reprováveis que são juridicamente permitidos, por estarem dentro da zona de tolerabilidade inerente aos preceitos de desenvolvimento econômico. A partir do estudo dos principais princípios norteadores do Direito Ambiental e da sua evolução ao longo do tempo, no âmbito internacional e nacional, observa-se que os efeitos deletérios do bem natural, decorrentes dos modelos econômicos de produção e consumo que, mesmo dentro dos parâmetros admitidos pelo ordenamento jurídico, contribuem com a deterioração da natureza, torna possível a utilização de ferramentas fiscais com o escopo de desestimular a prática dessas ações indesejadas e incentivar a adoção de condutas sustentáveis. Destarte, busca-se compreender as possíveis contribuições do Direito Tributário, sob o viés ecológico, e em que medida podem ser manejados os instrumentos tributários a fim de promover o meio ambiente natural. Em seguida, apresenta-se na extrafiscalidade a aptidão de indução e direcionamento de condutas dos particulares para a consecução de fins ambientais almejados pela Administração. Fixadas as premissas das normas fiscais indutoras, avança-se sobre as questões relacionadas à eco-tributação no direito pátrio e comparado, percorrendo-se por suas acepções ampla e restrita, a fim de traçar as balizas constitucionais da tributação ambiental, à luz da ordem jurídica pátria. A grande questão enfrentada, decorre da possibilidade, ou não, da instituição de tributos municipais cujo aspecto material de incidência seja um fato ecologicamente reprovável. A análise será realizada por meio de pesquisa bibliográfica e normativa, através do método lógico-dedutivo, e perpassa pela necessidade de sopesamento dos direitos fundamentais de propriedade e liberdade, protegidos pelo Princípio da Capacidade Contributiva, em face do Princípio do Poluidor-Pagador que estrutura a tributação ambiental. Em vista à tributação (verdadeiramente) ambiental, enfrentar-se-á as dificuldades técnico-legais para a implementação desses instrumentos fiscais, através das espécies tributárias constitucionalmente outorgadas aos Municípios. Ao final, demonstra-se a utilidade do tributo para fomentar a alteração de condutas poluidoras lícitas, porém que não são ecologicamente desejáveis, com destaque para as taxas municipais no desempenho desta missão.

**Palavras-chave:** Princípio do Poluidor-Pagador; extrafiscalidade; tributação ambiental municipal; taxas municipais.



## ***ABSTRACT***

This research aims to analyze the possibility of municipal taxes being used as instruments of environmental protection, through the encumbrance of environmentally reprehensible facts and behaviors that are legally allowed, as they are within the tolerability zone inherent to the precepts of economic development. From the study of the main guiding principles of Environmental Law and its evolution over time, at the international and national level, it is observed that the deleterious effects of the natural good, arising from economic models of production and consumption, even within the parameters accepted by the legal system contribute to the deterioration of nature, making it possible to use fiscal tools with the scope of discouraging the practice of these unwanted actions and encouraging the adoption of sustainable conduct. Thus, it seeks to understand the possible contributions of Tax Law, under the ecological bias, and to what extent tax instruments can be managed in order to promote the natural environment. Then, extrafiscality presents the ability to induce and direct the behavior of individuals to achieve the environmental goals sought by the Administration. Once the premises of the inducing tax rules have been established, we advance on issues related to ecotaxation in Brazilian and comparative law, covering its broad and restricted meanings, in order to draw the constitutional guidelines for environmental taxation, in the light of order legal homeland. The big issue faced arises from the possibility, or not, of the institution of municipal taxes whose material aspect of incidence is an ecologically reprehensible fact. The analysis will be carried out through bibliographic and normative research, through the logical-deductive method, and permeates the need to balance the fundamental rights of property and freedom, protected by the Contributory Capacity Principle, in view of the Polluter-Pays Principle that structures environmental taxation. In view of (truly) environmental taxation, technical and legal difficulties will be faced for the implementation of these fiscal instruments, through the tax types constitutionally granted to the Municipalities. At the end, it demonstrates the usefulness of the tax to encourage the alteration of lawful polluting behaviors, but which are not ecologically desirable, with an emphasis on municipal taxes in the performance of this mission.

**Keywords:** Polluter Pays Principle; extrafiscality; municipal environmental taxation; city fees.



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
APP	Área de Preservação Permanente
ARL	Área de Reserva Legal
CTN	Código Tributário Nacional
CMMAD	Comissão Mundial Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento
CNUMAD	Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento
CF	Constituição Federal
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COSIP	Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPTU-verde	Imposto Predial e Territorial Urbano Verde
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICMS-ecológico	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços “ecológico”
ISSQN	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ITIV	Imposto sobre a transmissão de bens imóveis por ato “ <i>inter vivos</i> ”
ITR	Imposto Territorial Rural
ONU	Organização das Nações Unidas
ONGs	Organizações Não-Governamentais
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
TCFA	Taxas de Controle e Fiscalização Ambiental



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>2 O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO .....</b>	<b>17</b>
2.1 A TUTELA JURÍDICA DO BEM AMBIENTAL NO BRASIL (CRFB/88) .....	24
2.2 FUNDAMENTOS SOCIOECONÔMICOS DA PROTEÇÃO AMBIENTAL .....	32
<b>2.2.1 Princípio da tolerabilidade .....</b>	<b>35</b>
<b>2.2.2 Os princípios da Precaução e Prevenção .....</b>	<b>37</b>
<b>2.2.3 O princípio do Poluidor-Pagador.....</b>	<b>40</b>
2.3 INSTRUMENTOS JURÍDICOS ECONÔMICOS DE PROTEÇÃO DA NATUREZA... 42	
<b>3 A INSTRUMENTALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS PARA A TRANSFORMAÇÃO SOCIAL. DA SANÇÃO À INDUÇÃO: TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL .....</b>	<b>47</b>
3.1 A FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO.....	50
<b>3.1.1 Repressão e a sanção jurídica negativa .....</b>	<b>50</b>
<b>3.1.2 A teoria funcionalista de Bobbio: Sanção jurídica positiva.....</b>	<b>54</b>
3.2 AS NORMAS DIRECIONADORAS .....	57
3.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E A EXAÇÃO EXTRAFISCAL .....	61
<b>3.3.1 Tributação extrafiscal .....</b>	<b>63</b>
<b>3.3.2 O conceito jurídico-positivo de tributo e os limites da norma tributária indutora. 66</b>	
<b>3.3.3 Identificação da exação extrafiscal: Entre os fins e os efeitos .....</b>	<b>71</b>
<b>4 DIREITO TRIBUTÁRIO (AMBIENTAL): UMA INTERPRETAÇÃO REFLEXIVO-ECOSÓFICA DAS NORMAS JURÍDICO-FISCAIS.....</b>	<b>77</b>
4.1 DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL .....	79
<b>4.1.1 Justificação constitucional da eco-tributação .....</b>	<b>81</b>
<b>4.1.2 Normas jurídico-fiscais: limites formais e materiais da extrafiscalidade ambiental .....</b>	<b>83</b>
<b>4.1.3 Princípio do Poluidor-Pagador versus o Princípio da Capacidade Contributiva....</b>	<b>88</b>
4.2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.....	94
<b>4.2.1 Tributação Ambiental em sentido amplo .....</b>	<b>96</b>
<b>4.2.2 Tributação Ambiental propriamente dita.....</b>	<b>102</b>
4.3 O PROBLEMA CONSTITUCIONAL DOS BENEFÍCIOS (PRIVILÉGIOS) FISCAIS 105	
<b>5 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL MUNICIPAL.....</b>	<b>107</b>
5.1 COMPETÊNCIAS AMBIENTAL E TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS.....	108

<b>5.1.1 Federalismo de duplo grau.....</b>	<b>108</b>
<b>5.1.2 Competência ambiental municipal .....</b>	<b>113</b>
<b>5.1.3 Competência tributária municipal .....</b>	<b>119</b>
<b>5.2 ESTRUTURA DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS .....</b>	<b>121</b>
<b>5.2.1 Perspectiva ecológica dos impostos municipais.....</b>	<b>124</b>
5.2.1.1 Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) .....	126
5.2.1.2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) .....	128
5.2.1.3 Imposto Sobre a Transmissão “ <i>Inter Vivos</i> ” de Bens Imóveis (ITIV).....	129
<b>5.2.2 Eco-tributação e as contribuições municipais .....</b>	<b>129</b>
<b>5.2.3 Taxas municipais ambientais strictu sensu (im)possibilidade .....</b>	<b>131</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>139</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>143</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O direito à vida pressupõe a existência de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Em virtude disso, a ciência jurídica contemporânea se dedica à construção de instrumentos efetivos que possam compatibilizar a necessidade do desenvolvimento econômico com a preservação ambiental.

Na atualidade, pensando no desenvolvimento sustentável, há um conjunto de normas jurídicas relacionadas à tutela ambiental. No direito brasileiro, destacam-se as de natureza sancionatória criminal, administrativa e de responsabilização civil.

Ocorre que a degradação da natureza também pode decorrer de condutas e de fatos lícitos, tendo sido, neste campo, identificada, nos instrumentos tributários, a aptidão para evitar ou minimizar a contaminação do meio ambiente natural, que é indispensável à sadia qualidade de vida. Nesse sentido, o estudo dos denominados “tributos ambientais” ganhou projeção no direito alienígena há mais de trinta anos, com destaque na Alemanha e, recentemente, vem atraindo a colaboração da doutrina nacional, no intuito de compatibilizá-la com a ordem jurídica pátria.

Assim, observa-se, no direito comparado, a eficácia dos instrumentos tributários à disposição do Estado para viabilizar a consecução da finalidade constitucional de preservação ambiental, por intermédio do direcionamento de condutas dos particulares<sup>1</sup>.

Portanto, no presente trabalho, será analisado, especificamente, o papel que pode ser desempenhado pelos Municípios para a tutela do bem ambiental, nos limites das competências ambiental e tributária, constitucionalmente outorgadas a estes entes federados.

A princípio, o exame recairá sobre a evolução da legislação ambiental, no plano interno e externo, e a aptidão das normas jurídicas serem utilizadas como mecanismos de proteção da natureza. A partir disso, se proporá uma releitura das normas tributárias sob a ótica “reflexivo-ecosófica”, com o desiderato de identificar, no Direito Tributário, uma possível contribuição para a promoção do meio ambiente natural, subjetivo e coletivo (as três ecologias)<sup>2</sup>. Dessa

---

<sup>1</sup> Neste sentido, assevera a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE): “*Compared to other policy instruments such as regulations that simply set emission limits or prescribe the use of certain technologies, environmental taxation encourages both the lowest cost abatement across polluters and provides incentives for abatement at each unit of pollution. Taxes also tend to be highly transparent, allowing citizens to clearly see if individual sectors or pollution sources are being favoured over others. In a competitive market the incentives generated by environmental taxes will lead profit maximising firms to reduce pollution at least cost to society*”. ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Taxation, innovation and the environment**: a policy brief, set./2011. p.1.

<sup>2</sup> Sobre o tema ver as lições de GUATTARI, Félix. **As três ecologias**. 20. ed. Tradução: Maria Cristina F. Bittencourt. Campinas: Papirus, 2009.

forma, propõe-se que a relação do homem moderno com a natureza precisa ser repensada, uma vez que os sistemas de produção e as relações de consumo, ainda que se refiram às atividades permitidas, acarretam, na maioria das vezes, a degradação e contaminação do meio ambiente.

Com essa perspectiva, visa-se à ruptura do paradigma da tributação, enquanto finalidade meramente arrecadatória do Estado, haja vista que o tributo é um instrumento econômico, também, apto a estruturar a realidade, desestimulando a prática de comportamentos permitidos, que o Estado não deseja proibir, porém, que são tipicamente nocivos à natureza.

Em sequência, se examinará como os tributos - enquanto ferramentas que interferem na economia privada, notadamente, nos direitos de propriedade e liberdade do contribuinte - podem ser utilizados para o desestímulo de atividades poluidoras, que constituam objeto da incidência tributária. Desta forma, será visto como o poder tributário pode ser manejado de forma a incentivar o particular a alterar o seu processo produtivo ou de consumo, a fim de não sofrer o ônus financeiro da exação.

Para tanto, faz-se necessária uma releitura constitucional dos institutos que gozam de caráter nitidamente fiscal, pautados pela premissa de derivação da receita para custear o Estado. Tais institutos, para o viés de direcionamento de condutas por meio da extrafiscalidade, dentro da tributação ambiental, devem ser estruturados sob a égide do Princípio do Poluidor-Pagador.

Sob outra perspectiva, em sentido amplo, pode-se pensar a tributação ambiental através dos tributos previamente existentes, seja por meio da alteração do aspecto quantitativo dessas exações, seja pela utilização das receitas provenientes desses tributos em favor da causa ambiental.

Outrossim, será visto como os benefícios fiscais podem estimular a prática de ações em prol do meio ambiente natural, os problemas que permeiam a sua instituição e a opção pela imposição fiscal como medida constitucionalmente mais adequada à proteção da natureza.

No ponto central da pesquisa, serão enfrentadas as dificuldades técnico-legais para a criação de impostos, taxas e contribuições de competência municipal, que recaiam sobre fatos permitidos, porém ecologicamente reprováveis, o que a doutrina costuma denominar de tributos “verdadeiramente” ambientais<sup>3</sup>.

Uma vez analisadas as contribuições que podem ser feitas através da tributação para a preservação ambiental, ao final, buscar-se-á responder o questionamento acerca da

---

<sup>3</sup> “Tributo ambiental propriamente dito (em sentido estrito), é aquele cujo aspecto material (materialidade), decorra diretamente de um fato ‘poluidor’”. NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. **Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente**, n. 2, Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, 2003. p. 32.

possibilidade, ou não, de no ordenamento jurídico brasileiro, se instituir, dentro da atribuição constitucional municipal, uma tributação ambiental em sentido estrito, e, em sendo possível, quais seriam os maiores obstáculos à sua implementação.



## 2 O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO

Para melhor compreensão de como exsurgiu nas doutrinas alienígena e pátria a possibilidade de utilização instrumental do Direito Tributário com o desiderato de promover a proteção das bases vitais da natureza, a partir das “exações ecológicas” (*Umweltsonderabgaben*), dos “favorecimentos eco-tributários” (*Öko-Steuervergünstigungen*) e “agravações eco-tributárias” (*Öko-Steuerverschärfungen*), e qual o âmbito de aplicação dessas ferramentas fiscais<sup>4</sup>, impende investigar, sob a ótica jurídica, a evolução da relação humana com a natureza e os limites iminentes da tutela ambiental de cunho marcadamente proibitivo e injuntivo.

Há muitos anos, a sociedade mundial vem sofrendo com as consequências da destruição da natureza. São diversos os efeitos deletérios para o meio ambiente percebidos pela população que impactam diretamente na saúde e qualidade de vida das pessoas, inclusive, reverberando de modo a ameaçar o futuro da espécie humana.

Como exemplos mais recorrentes das implicações das intervenções antrópicas inconsequentes na natureza, tem-se a redução do acervo florestal, a extinção de espécies vegetais e animais, o aquecimento global, a redução da qualidade do ar, a diminuição das fontes de água potável, entre outros reflexos decorrentes da dilapidação do patrimônio natural pelo homem.

A visão antropocêntrica da natureza enquanto fonte inesgotável de elementos e recursos para a satisfação das “necessidades” humanas acarretou profundos prejuízos ao meio ambiente, sendo muitos desses danos irreversíveis, resultando na projeção imensurável dos efeitos maléficos para o planeta.

Até pouco tempo, não havia a conscientização relacionada à escassez e finitude dos recursos naturais, nem mesmo da dimensão da essencialidade do meio ambiente ecologicamente equilibrado para a saúde e vida das presentes e futuras gerações. Nesse viés, a preocupação humana com a preservação da natureza é relativamente recente na história da humanidade e, ainda que o Direito já regulamentasse algumas situações de cunho ambiental, o fazia, em regra, por questões patrimoniais e administrativas.

Atribui-se a transformação da conscientização ambiental em esfera mundial ao momento posterior à Segunda Guerra Mundial. Neste sentido, os principais marcos foram uma

---

<sup>4</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário** (Steuerrecht). Tradução da 18ª ed. alemã: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, v. 1, 2008. p. 436 e 437.

série de desastres naturais, consequências nucleares e importantes ensaios científicos<sup>5</sup>, considerados o embrião do reconhecimento da importância da compatibilização dos avanços tecnológicos e científicos com a necessidade de cuidado com o meio ambiente para o futuro da humanidade<sup>6</sup>.

Neste sentido, leciona Ana Ferreira acerca dos motivos que levaram a uma “Revolução Ambientalista”:

A inquietação produzida pelos efeitos das precipitações nucleares, pelas advertências de Primavera Silenciosa e por uma série de desastres ambientais levou a uma mudança de pensamentos e comportamentos que resultaram em um novo ambientalismo, com objetivos e demandas bem definidos e consciente da dimensão política dos mesmos, ganhando força e chamando a atenção para as consequências devastadoras que um crescimento sem limites poderia causar, tornando-se a preocupação pública e transformando-se em uma verdadeira Revolução Ambientalista<sup>7</sup>.

Para compreender a evolução do direito (fundamental) à proteção ambiental até os contornos atuais da sua constitucionalização na Carta de 1988, imperioso traçar um breve esboço histórico no âmbito internacional, elencando-se os principais movimentos e tratados celebrados em prol do meio ambiente, que mudaram o rumo da relação do homem com a natureza.

No final da década de 1960, destaca-se a instituição do Clube de Roma (1968)<sup>8</sup>, seguindo-se, no início dos anos 1970, com a fundação do Greenpeace (1971)<sup>9</sup> e a ocorrência da Conferência de Estocolmo (1972)<sup>10</sup>.

---

<sup>5</sup> Como exemplo, cita-se a obra “Primavera Silenciosa” de Rachel Louise Carson, escrita no final dos anos 1950, ficção em que já exercia o pensamento crítico em relação à utilização indiscriminada das substâncias químicas, sem a análise suficiente dos riscos. Já alertava a autora que: “deixamos [...] serem empregadas com pouca ou nenhuma investigação prévia de seu efeito sobre o solo, água, animais selvagens e os próprios seres humanos. As gerações futuras provavelmente não perdoarão nossa falta de preocupação prudente com a integridade do mundo natural que sustenta a vida”. CARSON, Rachel Louise. **Primavera Silenciosa**. Tradução: Cláudia Sant’Anna Martins. São Paulo: Gaia, 2010. p. 28.

<sup>6</sup> Segundo Délton Winter de Carvalho e Leonel Rocha: É o que se chama de **ecologização do Direito** que é um “processo dinâmico de autossensibilização e alteração das estruturas dogmáticas do Direito (e da Teoria do Direito) para responder às demandas sociais decorrentes da produção de riscos globais, emanados da sociedade industrial”. CARVALHO, Délton Winter de; ROCHA, Leonel. Policontextualidade jurídica e Estado Ambiental. In: ROCHA, Leonel Severo; DUARTE, Francisco Carlos (coord.). **Direito Ambiental e autopoiese**. Curitiba: Juruá, 2012. p. 42.

<sup>7</sup> FERREIRA, Ana Raquel Pinto Guedes. **História do movimento ambientalista: a sua trajetória no Piauí**. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento e Meio Ambiente), Universidade Federal do Piauí, Teresina, 2008. p. 22.

<sup>8</sup> Em 1972, foi publicado o relatório Limites do Crescimento projeto do Clube de Roma com o Massachusetts Institute of Technology (MIT), o qual já destacava a preocupação com a finitude dos recursos naturais. MEADOWS, Donella H. *et al.* **Limites do crescimento: um relatório para o Projeto do Clube de Roma sobre o dilema da humanidade**. São Paulo: Perspectiva, 1972.

<sup>9</sup> *Greenpeace* é uma organização não governamental ambiental.

<sup>10</sup> Primeira Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, na oportunidade em que foi elaborada a Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano.

Na década subsequente foi criado o primeiro partido verde (1983), bem como o relatório *Brundtland*<sup>11</sup> (1987). Em 1992, ocorreu o Fórum Global da ONGs, além da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, mais conhecida como Rio/92 ou ECO-92<sup>12</sup>. Em 1997, destacaram-se a realização da Conferência Rio + 5 e a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, oportunidade em que foi firmado o Protocolo de Quioto<sup>13</sup>. Já no século XXI, cita-se a reunião da Cúpula Mundial sobre o Desenvolvimento Sustentável, também conhecida por Rio+10<sup>14</sup>.

Assim, ao final da década de 1960, a temática ambiental passou a ser encarada sob outro prisma, justamente quando a poluição decorrente das atividades produtivas, notadamente, por conta da correlação com os danos decorrentes para a saúde humana pela poluição industrial, que a comunidade científica e a sociedade evoluíram nas discussões a respeito das questões ambientais.

Com relação aos impactos ambientais da sociedade contemporânea, alerta Délton de Carvalho:

Os riscos inerentes à forma pós-industrial da sociedade, dentre os quais se destacam os ambientais, são marcados por sua (1.) invisibilidade, (2.) globalidade, e (3.) transtemporalidade.  
[...]. A terceira característica dos riscos pós-industriais consiste, exatamente, na transtemporalidade, ou seja, na relação direta que os riscos abstratos detêm com o controle e a descrição do futuro<sup>15</sup>.

Diante do exposto, impende observar que a elaboração da Carta Magna brasileira de 1988 foi concretizada no período de pleno avanço do Direito Ambiental, sob uma perspectiva vanguardista acerca da necessidade de compatibilização da preservação da natureza com o desenvolvimento econômico.

---

<sup>11</sup> Relatório *Brundtland* ou Nosso futuro comum. Apresentado na em 1987, pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas, propôs o desenvolvimento sustentável, como sendo “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem às suas necessidades”. COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO (CMMAD). **Nosso futuro comum**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1988. p. 46.

<sup>12</sup>A Rio-92 - Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (CNUMAD) foi realizada no Rio de Janeiro, em 1992. Na conferência foram assinados quatro importantes acordos ambientais internacionais: 1) as Convenções do Clima e da Biodiversidade; 2) a Agenda 21; 3) a Declaração do Rio para o Meio Ambiente e Desenvolvimento; e 4) a Declaração de Princípios para as Florestas.

<sup>13</sup> A Conferência foi realizada em razão do aquecimento global, decorrente do efeito estufa. Os países signatários do Protocolo se comprometeram a reduzir as emissões do gás carbônico (CO<sub>2</sub>) na atmosfera, bem como a investir no desenvolvimento limpo.

<sup>14</sup> FERREIRA, 2008, p. 15.

<sup>15</sup> CARVALHO, Délton Winter de. As novas tecnologias e os riscos ambientais. In: LEITE, José Rubens Morato; FAGÚNDEZ, Paulo Roney Avila. **Biossegurança e novas tecnologias na sociedade de risco**: aspectos jurídicos, técnicos e sociais. São Paulo: Conceito Editorial, 2007. p. 75-78.

Neste sentido, José Joaquim Canotilho e José Leite destacam que: “[...] o meio ambiente ingressa no universo constitucional em pleno período de formação do Direito Ambiental. A experimentação jurídico-ecológica empolgou, simultaneamente, o legislador infraconstitucional e o constitucional”<sup>16</sup>.

Tendo em vista o desencadeamento das consequências deletérias à natureza que se tornaram mais evidentes ao final do século XX, a proteção ambiental galgou lugar de destaque na Constituição Federal de 1988, com um capítulo específico destinado ao meio ambiente no título VIII, que trata da “Ordem Social”.

Embora o constituinte brasileiro de 1988, tenha utilizado uma diversidade semântica com nomenclaturas que englobam diferentes funções decorrentes dos direitos fundamentais, adverte Ingo Sarlet que, no atual estágio de evolução da doutrina dos Direitos Fundamentais, o uso indiscriminado de expressões como: “liberdades públicas”, “liberdades fundamentais”, “direitos individuais”, “direitos públicos subjetivos”, “direitos naturais” e “direitos civis” carecem de um maior rigor técnico, na medida em que estão atrelados a conceitos e categorias específicas de direitos fundamentais<sup>17</sup>.

Dito isto, perfilha-se a corrente pela qual os direitos fundamentais guardam relação com uma perspectiva positivista, enquanto os direitos humanos guardam relação com uma perspectiva jusnaturalista pela pretensa universalidade inerente à dignidade humana, ainda que positivados em tratados internacionais. Não obstante, uma vez incorporados os direitos naturais considerados mais importantes para a ordem constitucional interna, passam a vincular os poderes constituídos no âmbito de um Estado Constitucional<sup>18</sup>.

Assim, importante realizar a distinção entre direitos fundamentais (plano positivo interno) e direitos humanos (âmbito internacional), sem rechaçar a possibilidade de utilização como sinônimos desde que baseado em um critério adequado<sup>19</sup>, bem como a expressão “direitos

---

<sup>16</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. **Direito Constitucional Brasileiro**. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 44.

<sup>17</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 16-18.

<sup>18</sup> Cumpre lembrar, ainda, o fato de que a eficácia (jurídica e social) dos direitos humanos que não integram o rol dos direitos fundamentais de determinado Estado depende, em regra, da sua recepção na ordem jurídica interna e, além disso, do *status* jurídico que esta lhes atribui, visto que, do contrário, lhes falta a necessária cogência. *Ibidem*, p. 21.

<sup>19</sup> “[...] a explicação corriqueira e, diga-se de passagem, procedente para a distinção é de que o termo “direitos fundamentais” se aplica para aqueles direitos do ser humano reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado, ao passo que a expressão ‘direitos humanos’ guardaria relação com os documentos de direito internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional, e que, portanto, aspiram à validade universal para todos os povos e tempos, de tal sorte que revelam um inequívoco caráter supranacional (internacional)”. *Ibidem*, p. 18.

dos homens”<sup>20</sup> para se referir à ideia jusnaturalista desses direitos “pré-estatais”. Não obstante, não se deve olvidar que o Direito Ambiental tenha emergido como um direito humano, conforme assevera Jorge Mialhe:

O Direito Ambiental pode ser compreendido como uma das várias expressões dos Direitos Humanos. Para chegar a essa conclusão, partiu-se, primeiramente, da análise das principais convenções multilaterais sobre meio ambiente e nelas procurou-se identificar os dispositivos que manifestam conexão direta com os princípios basilares dos Direitos Humanos, sobretudo o direito à vida<sup>21</sup>.

Em razão da fundamentalidade material e formal do plano constitucional, há uma diferença do grau de eficácia, efetividade e exigibilidade entre os direitos fundamentais e os direitos humanos reconhecidos no plano internacional<sup>22</sup>. Portanto, ainda que a evolução ambiental do direito tenha ocorrido com maior destaque na esfera mundial ante a característica transfronteiriça da poluição, tem-se que:

Diante dos profundos impactos ambientais, a conservação do meio ambiente ultrapassou imensamente as fronteiras territoriais. Corroborando essa perspectiva da proteção ambiental: a poluição se torna transfronteiriça por meio da dispersão de poluentes de um estado para outro através do ar e das correntes oceânicas ou deslocamento de poluentes, ou seja, transporte liberado dos mesmos de um país ao outro, ou para áreas além de jurisdições nacionais<sup>23</sup>.

Neste prisma, cumpre destacar que o direito humano ao meio ambiente, embora tenha sua origem no plano internacional<sup>24</sup>, teve a sua importância e fundamentalidade reconhecida pelo poder constituinte originário de 1988, sendo incorporada em capítulo com sistemática própria em nossa Constituição.

---

<sup>20</sup> “[...] consideração de que o termo ‘direitos humanos’ pode ser equiparado ao de ‘direitos naturais’ não nos parece correta, uma vez que a própria positivação em normas de direito internacional, de acordo com a lúcida lição de Bobbio, já revelou, de forma incontestável, a dimensão histórica e relativa dos direitos humanos, que assim se desprenderam – ao menos em parte (mesmo para os defensores de um jusnaturalismo) – da ideia de um direito natural”. SARLET, 2012, p. 19.

<sup>21</sup> MIALHE, Jorge Luís. Direito Ambiental como expressão dos direitos humanos: a relevância do direito à informação no Mercosul. **Revista Verba Juris**, ano 5, n. 5, p. 207-227, jan./dez. 2006. p. 207.

<sup>22</sup> Citando Perez Luñoz, Sarlet destaca que: “termo ‘direitos humanos’ se revelou conceito de contornos mais amplos e imprecisos que a noção de direitos fundamentais, de tal sorte que estes possuem sentido mais preciso e restrito, na medida em que constituem o conjunto de direitos e liberdades institucionalmente reconhecidos e garantidos pelo direito positivo de determinado Estado, tratando-se, portanto, de direitos delimitados espacial e temporalmente, cuja denominação se deve ao seu caráter básico e fundamentador do sistema jurídico do Estado de Direito”. LUÑOZ *apud* SARLET, op. cit., p. 19.

<sup>23</sup> INOUE, Cristina Yume Aoki. **Regime global de biodiversidade: o caso Mamirauá**. Brasília: Universidade de Brasília, 2007. p. 41.

<sup>24</sup> Segundo Aleixo: “Nesse contexto, o entendimento tanto da conexão entre o direito a um meio ambiente e o direito ao desenvolvimento quanto do caráter de indivisibilidade e interdependência dos direitos humanos conferiu aos tribunais de direitos humanos o papel crucial no desenvolvimento de um ‘direito humano ao meio ambiente’”. ALEIXO, Letícia Soares Peixoto; BASTOS, Sophia Pires. Direito ao meio ambiente: um direito humano? *In*: TRINDADE, Antônio Augusto C.; LEAL, César Barros (org.). **Direitos humanos e meio ambiente**. Fortaleza: Expressão, p. 133-151, 2017. p. 137.

A evolução do Direito Constitucional está relacionada com a “afirmação dos direitos fundamentais como núcleo da proteção da dignidade da pessoa e da visão de que a Constituição é o local adequado para positivizar as normas asseguradoras dessas pretensões”<sup>25</sup>. Assim, atrelado ao reconhecimento da Carta Constitucional na ordem hierárquica máxima do ordenamento, vislumbrou-se a necessidade de se constitucionalizar os valores mais importantes para a existência do homem, com o fito de assegurar os direitos no tempo.

Desta forma, ainda que fora do rol do catálogo do artigo 5º, logo no *caput* do artigo 225, da Constituição Federal<sup>26</sup>, o constituinte conferiu ao cidadão o “direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado”, complementando em paralelo ao direito, a existência de um dever - tanto para o Poder Público, quanto para a coletividade - de defendê-lo e preservá-lo para as futuras gerações.

Com esse delineamento constitucional, apresenta-se uma dupla acepção: direito de defesa e direito prestacional<sup>27</sup>, haja vista que o comando do dispositivo, que engloba tanto o poder público quanto os particulares, pressupõe uma abstenção, um *non facere*, relacionada à não afetação da qualidade ambiental de modo a desequilibrá-lo. Ademais, prescreve uma prestação positiva, um fazer, na acepção de proteção e recuperação da qualidade ambiental, por ventura, degradada<sup>28</sup>. Neste sentido, em ambas as acepções do dispositivo, o constituinte visou à manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado<sup>29</sup>.

Como bem observado pelo poder constituinte, em uma sociedade assolada por processos produtivos poluidores, com a conseqüente exposição constante de impactos ambientais, a amplitude e o alcance delineado da referida norma se revela de grande importância, a fim de alcançar toda a sociedade, além do poder público, na missão de dar máxima proteção ao bem ambiental.

---

<sup>25</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 203.

<sup>26</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”. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 out. 2020.

<sup>27</sup> MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. **Meio Ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 115 e 121; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente: a dimensão ecológica da dignidade humana no marco jurídico-constitucional do Estado Socioambiental de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 185 e ss.

<sup>28</sup> MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional: direitos fundamentais**. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000. p. 542; BARROSO, Luís Roberto. A proteção do meio ambiente na Constituição brasileira. **Revista Forense**, v. 88, n. 317, p. 161–178. Rio de Janeiro: Forense, jan./mar. 1992. p. 167; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 66; MIRRA, Álvaro Luiz Valery. **Participação, Processo Civil e Defesa do Meio Ambiente**. São Paulo: Letras Jurídicas, 2011. p. 107-108.

<sup>29</sup> FERREIRA FILHO, *ibidem*, p. 66; MIRRA, *ibidem*, p. 107-108.

Para os doutrinadores que classificam os direitos fundamentais de acordo com as gerações ou dimensões, o direito ao meio ambiente é enquadrado na terceira geração ou dimensão, entre os “direitos de solidariedade” ou “direitos dos povos”, pois se refere a toda humanidade<sup>30</sup>.

Trata-se, portanto, de um direito de titularidade coletiva ou difusa, que conta como destinatário precípua o gênero humano<sup>31</sup>, não obstante a sua faceta individual persista, tendo em vista que o bem tutelado é, em última análise, a proteção da vida, da sua qualidade e dignidade, cuja dimensão individual não pode ser ignorada<sup>32</sup>.

Assim, nos termos constitucionais, do ponto de vista material, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é imprescindível à sadia qualidade de vida e à dignidade humana (núcleo essencial dos direitos humanos). Logo, como decorrência desse traço jusfundamental, embora não incluído no catálogo dos direitos fundamentais do Título II da Lei Maior, extrai-se a sua eficácia imediata, não carecendo de norma posterior regulamentando-a, conforme reza o artigo 5º, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

Outro efeito inerente à materialidade fundamental, implica o fato de os tratados e as convenções internacionais que versam sobre os direitos ambientais terem o condão de virem a ser inculcados no ordenamento pátrio, com *status* de emenda constitucional, desde que ratificados com fulcro no § 3º, do artigo 5º, da Carta Magna.

Todavia, segundo Bodo Pieroth e Bernhard Schlink, o aspecto mais importante da constitucionalização dos direitos fundamentais consiste no “primado da Constituição”, que pode acarretar na inconstitucionalidade das leis e, conseqüentemente, vincular os demais poderes constituídos<sup>33</sup>. Desse modo, a promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, alçado ao *status* constitucional de direito fundamental, vincula o próprio Estado nesse mister.

O direito ao meio ambiente, segundo a teoria de Robert Alexy, diz respeito a um direito fundamental “completo”, haja vista ser constituído de um feixe de posições distintas, englobando, no aspecto negativo, um direito de defesa em face do Estado, e, na acepção positiva, um direito à proteção estatal do titular do direito fundamental em relação à intervenção

---

<sup>30</sup> Acerca do tema, com ampla referência doutrinária, FENSTERSEIFER, 2008, p. 142 e ss.

<sup>31</sup> SARLET, 2012, p. 54; LAFER, Celso. **A reconstrução dos direitos humanos**: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt. São Paulo: Companhia das Letras, 1988. p. 131.

<sup>32</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 59.

<sup>33</sup> PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos Fundamentais**. Tradução: António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 40.

de terceiros, bem como a garantia de um direito a procedimentos relevantes ao meio ambiente, além de prestações fáticas em sentido estrito visando à sua promoção<sup>34</sup>.

Assim, o direito (fundamental) ao meio ambiente ecologicamente equilibrado vai além da esfera individual, transbordando o interesse coletivo, pois se trata de um direito difuso que transcende essa geração, pertencendo a todos os seres vivos que habitam o planeta, agora e no futuro.

No entanto, apenas a previsão dos direitos fundamentais no texto constitucional não é suficiente para assegurar, *per si*, a tutela jurídica necessária para a concretização do aspecto material desses direitos<sup>35</sup>. Para tanto, faz-se necessária a análise dos mecanismos pertinentes à disposição do ordenamento jurídico para fins de promoção da sua eficácia com a respectiva força para a implementação e efetivação.

Antes de investigar como o Estado pode intervir, promovendo a preservação da natureza por meio do instrumentário econômico-tributário, impende investigar as raízes da tutela jurídica ambiental no Brasil e, em seguida, os princípios norteadores do Direito Ambiental que precisarão ser confrontados com as normas que asseguram posições jusfundamentais aos sujeitos passivos das exações fiscais, limitando o poder de tributar estatal.

## 2.1 A TUTELA JURÍDICA DO BEM AMBIENTAL NO BRASIL (CRFB/88)

Historicamente, desde o Brasil colônia, já havia regulamentações de cunho ambiental emanadas da Coroa Portuguesa, preocupada com a administração da exploração das riquezas naturais do país recém descoberto.

A esse respeito, com relações aos primeiros comandos normativos que vigoraram no Brasil, nos idos do início do século XVI, menciona-se as Ordenações Afonsinas que estabeleciam como fato típico e punível criminalmente a derrubada de árvores frutíferas. A partir de 1521, com a vigência das Ordenações Manuelinas, havia expressa vedação à caça de determinadas espécies de animais com métodos ou armas que lhes impusesse dor e sofrimento;

---

<sup>34</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 440.

<sup>35</sup> BENJAMIN, Antônio Herman V. Constitucionalização do ambiente e ecologização da Constituição brasileira. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (org.). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 126.

era proibido, pela ordenação da coroa, a alienação de colmeias sem as abelhas, mantendo-se o crime de injúria ao rei, quando do corte ilegal de árvores de fruto<sup>36</sup>.

Ainda nesse primeiro período, a partir de 1603, as Ordenações Filipinas, de acordo com Vânia Spagolla, “previam pela primeira vez o conceito de poluição, vedando a qualquer pessoa lançar materiais que contaminassem os recursos hídricos, além de aumentar a proteção aos animais e reiterar o crime de corte de árvores de fruto”<sup>37</sup>.

Posteriormente, em 1808, com a chegada da família real ao Brasil colônia, visando à preservação patrimonial da coroa portuguesa, estimulou-se a denúncia da extração irregular de riquezas naturais protegidas, a exemplo da árvore Pau-Brasil, até mesmo com a promessa de liberdade aos escravos que reportassem esta atividade de derrubada de madeira para contrabando<sup>38</sup>.

A Constituição imperial de 1824 e o Código Penal de 1830, repetindo as ordenações portuguesas, preservaram como fato típico ilícito o corte irregular de árvores. Ainda no Brasil Império, por intermédio da Lei n° 601 de 18 de setembro de 1850<sup>39</sup>, estipulou-se como crime o desmatamento florestal por meio das queimadas ou derrubada de árvores das terras devolutas ou alheias.

De logo, chama a atenção a estreita preocupação econômica por trás das primeiras normas de caráter “ambiental”, tendo em vista que na primeira fase de exploração do país pelos portugueses a extração de Pau-Brasil foi muito intensa, visto o potencial financeiro da mercadoria para exportação para Europa, tanto como corante para tingir tecidos quanto para a construção de movelaria.

Foi no período Republicano, a partir da novel codificação civilista de 1916, que cunhou diversas regras sobre os bens naturais, que se desenvolveram internamente normas esparsas sobre a matéria ambiental. Desta forma, ainda que pautadas pela lógica patrimonial e econômica, as Constituições Federais de 1934 e as que a sucederam até 1969, previam normas de defesa do patrimônio natural, histórico, artístico e cultural, bem como estabeleceram as

---

<sup>36</sup> SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. **Tributação Ambiental**: Proposta para instituição de um Imposto Ambiental no Direito Brasileiro. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Marília, São Paulo, 2008. p. 151.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 55-56.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 56.

<sup>39</sup> “Art. 2º os que se apossarem de terras devolutas ou de alheias, e **nellas derribarem mattos ou lhes puzerem fogo**, serão obrigados a despejo, com perda de bemfeitorias, e de mais soffrerão a pena de dous a seis mezes do prisão e multa de 100\$, além da satisfação do damno causado. Esta pena, porém, não terá logar nos actos possessorios entre heréos confinantes”. (Grifo nosso). BRASIL. **Lei n.º. 601**, de 18 de setembro de 1850. Dispõe sobre as terras devolutas do Império. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/10601-1850.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/10601-1850.htm). Acesso em: 8 jan. 2021.

respectivas competências para a proteção jurídica dos recursos provenientes do solo, mineração do subsolo, águas, fauna e flora<sup>40</sup>.

Na seara infraconstitucional, na década de 1930, foram editados o Código de Águas (Decreto n.º 24.643/1934) e o Código Florestal (Decreto n.º 23.793/1934), seguidos, na década de 1960, pelo Código de Pesca (Decreto Lei n.º 221, de 28 de fevereiro de 1967) e pelo Código de Mineração (Decreto Lei n.º 227, de 28 de fevereiro de 1967). Apesar disso, tem-se que, apenas a partir da década de 1970, a jurisprudência brasileira passou a concretizar efetivamente os preceitos de proteção ambiental<sup>41</sup>.

No entanto, acompanhando o contexto internacional, foi na década de 1980 que a legislação pátria evoluiu na defesa do meio ambiente, tendo como principal marco a aprovação da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981), através da qual a tutela do bem ambiental avançou precipuamente na seara de responsabilização pelos danos causados à natureza. Esse avanço foi possível, instrumentalmente, com advento da lei da Ação Civil Pública (Lei n.º 7343, de 24 de julho de 1985), que ampliou a tutela judicial para reprimir e prevenir a ocorrência de condutas nocivas ao bem natural<sup>42</sup>.

Contudo, inspirada pela revolução ambiental, a Constituição Federal de 1988, estruturada de forma marcadamente analítica, foi a primeira a destinar um título específico para tratar do meio ambiente natural, e, como visto, previu expressamente o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Sobre essa questão leciona José Afonso da Silva:

As Constituições Brasileiras anteriores à de 1988 não traziam nada especificamente sobre a proteção do meio ambiente natural. A Constituição de 1988 foi, portanto, a primeira a tratar deliberadamente da questão ambiental. Pode-se dizer que ela é uma Constituição eminentemente ambientalista. Assumiu o tratamento da matéria em termos amplos e modernos. Traz um capítulo da ordem social. Mas a questão permeia todo o seu texto, correlacionada com os temas fundamentais da ordem constitucional<sup>43</sup>.

Desse modo, com a constitucionalização ampla dos preceitos de proteção ambiental, nos moldes delineados no texto constitucional de 1988, a promoção do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, enquanto direito fundamental, desencadeou a necessidade de criação de outras normas derivadas, com configuração procedimental, a fim de assegurar a

---

<sup>40</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 10. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007. p. 52.

<sup>41</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental**: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 50.

<sup>42</sup> SPAGOLLA, 2008.

<sup>43</sup> SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 25.

implementação do direito ao meio ambiente que, como visto, goza de uma dimensão positiva e negativa.

Com relação à perspectiva instrumental, destacam-se os direitos à informação ambiental, à participação pública ambiental e ao acesso à justiça ambiental<sup>44</sup>. Em razão disso, por intermédio de normas jurídicas acessórias, que garantam a todos a informação em questões relacionadas à natureza, é possível assegurar com ampla participação, inclusive judicial, a manutenção da qualidade ambiental para fins de prevenção, cessação, correção e reparação dos danos ambientais<sup>45</sup>.

Nesse viés, o direito à informação ambiental, corolário do acesso à educação ambiental, foi contemplado pelo constituinte no artigo 225, § 1º, VI, nos seguintes termos: “Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: [...] VI- promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente”<sup>46</sup>.

Com ênfase nos três direitos acima aludidos, o Princípio 10 da Declaração das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, adotada na Conferência do Rio de Janeiro de 1992 aduz que:

A melhor maneira de tratar de questões ambientais é assegurar a participação, no nível apropriado, de todos os cidadãos interessados. No nível nacional, cada indivíduo deve ter acesso adequado a informações relativas ao meio ambiente de que disponham as autoridades públicas, inclusive informações sobre materiais e atividades perigosas em suas comunidades, bem como a oportunidade de participar em processos de tomada de decisões. Os Estados devem facilitar e estimular a conscientização e a participação pública, colocando a informação à disposição de todos. Deve ser propiciado acesso efetivo a mecanismos judiciais e administrativos, inclusive no que diz respeito à compensação e reparação de danos<sup>47</sup>.

Em paralelo ao direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado exsurge um dever fundamental de proteção do meio ambiente natural, contando com expressa previsão no *caput* do artigo 225, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), impondo o comando normativo “ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”<sup>48</sup>.

---

<sup>44</sup> CAPPELLI, Sílvia. Acesso à Justiça, à informação e participação popular em temas ambientais. *In*: LEITE, José Rubens Morato; DANTAS, Marcelo Buzaglo (org.). **Aspectos Processuais do Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, p. 276-309, 2003.

<sup>45</sup> BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto. **La definición del derecho-deber individual y colectivo al ambiente en derecho comparado**. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia, 2005. p. 72.

<sup>46</sup> BRASIL, 1988.

<sup>47</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Conferência das Nações Unidas sobre o Meio ambiente e o Desenvolvimento. **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, jun. 1992.

<sup>48</sup> Neste sentido, Sarlet destaca: “No caso do direito fundamental ao ambiente, com base no texto constitucional brasileiro, tais considerações seriam facilmente superadas para a configuração do dever fundamental de proteção

Deste modo, além do direito difuso ao meio ambiente saudável, há um dever fundamental geral de proteção do ambiente. A respeito disso, sustenta Diogo Braun, tratar-se de um dever que goza de eficácia plena, bem como de exigibilidade direta por força da expressa previsão constitucional, e por conta disso “é autossuficiente e detém força vinculante plena, dispensando, na sua aplicação genérica, a presença do legislador ordinário”<sup>49</sup>.

O dever fundamental de proteção do meio ambiente é conexo e imanente ao direito fundamental ao ambiente, pois decorre da própria dimensão objetiva deste direito. Nessa esteira, José de Andrade compreende que deve haver “uma interpretação limitativa do próprio direito fundamental, interferindo assim directamente na determinação do seu conteúdo”<sup>50</sup>.

Por via reversa, no dever fundamental de proteção do meio ambiente, de igual sorte, há uma acepção dúplice, na medida em que o seu conteúdo engloba tanto os deveres de cunho negativo, a exemplo de não poluir e nem degradar a natureza, quanto os deveres de carácter positivo, como o dever de informar, de realizar e de apresentar estudo de impacto ambiental, bem como o dever estatal de implantar políticas públicas que visem à preservação e recuperação do ecossistema degradado.

Deste modo, com a positivação do dever de proteção do meio ambiente, a Carta Magna de 1988, mediante um comando imperativo, reforça o compromisso da sociedade e do Estado no mister de preservação do ecossistema<sup>51</sup>.

Destaca-se, ainda, a preocupação do constituinte com a faceta do bem ambiental, que visa assegurar-lo da ameaça, para além dos direitos subjetivos e difusos das presentes gerações, a fim de defender os interesses das futuras gerações, consagrando a responsabilidade

---

ambiental, já que o mesmo se encontra consagrado de forma expressa no *caput* do art. 225, podendo-se, inclusive, destacar a existência de uma espécie de cláusula geral contida no referido dispositivo no sentido de um **dever fundamental geral de proteção do ambiente**”. SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Ambiental: introdução, fundamentos e teoria geral**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 9.

<sup>49</sup> BRAUN, Diogo Marcel Reuter. A proteção do meio ambiente como dever fundamental no Brasil e na Espanha. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis: Dioesc, n. 6, p. 81-98, 2017. p. 90.

<sup>50</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 159.

<sup>51</sup> Acerca de tal compromisso, com destaque à proteção das futuras gerações, explica Ayala: “pois a possibilidade de um futuro não é promessa, mas compromisso, que só pode ser realizado mediante uma tríade de condições estruturadas em torno da participação da informação e da repartição de responsabilidades (solidariedade). O possível deixa, desta forma, de ser socialmente reproduzido como expressão que identifica condições de imobilismos ou de impotência perante um inacessível, desconhecido, e incompreensível, para assumir a qualidade de objetivo de compromisso jurídico tendente à concretização”. AYALA, Patrick de Araújo. A proteção jurídica das futuras gerações na sociedade do risco global: direito ao futuro na ordem constitucional brasileira. In: LEITE, José Rubens Morato; FERREIRA, Helene Sivini. **Estado de Direito Ambiental: perspectivas**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 63.

intergeracional, inclusive, por meio da “democratização do conhecimento dos efeitos secundários das decisões de risco”<sup>52</sup>.

Haja vista que o descaso da humanidade com a natureza pode vir a comprometer e a afetar a existência da vida futura, a tutela do meio ambiente deve preconizar a capacidade de reequilíbrio dos processos ecológicos. Desse modo, evitar-se-á que a ação humana, face aos avanços tecnológicos, seja irreversível e desastrosa, vindo a comprometer a existência das gerações vindouras<sup>53</sup>.

De tal sorte, a tutela jurídica da natureza não pode fechar os olhos para a equidade intergeracional, na medida em que as decisões jurídicas adotadas no passado e no presente têm o condão de influenciar o porvir, e, com isso, devem ser levadas em consideração e projetadas para o futuro, as ações pensadas e instrumentalizadas no passado<sup>54</sup>.

Impende destacar que o art. 225, §3º, da CRFB estabeleceu a tríplice e independente responsabilização pelos danos causados ao meio ambiente. Deste modo, aquele que ocasionar um dano ambiental, seja pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, poderá responder cumulativamente tanto no âmbito cível, quanto na esfera administrativa e na criminal, sem configurar *bis in idem*<sup>55</sup>.

Não obstante, observa-se na legislação ambiental que apesar de existirem normas que visem prevenir os impactos ambientais, as mesmas são menos utilizadas que as legislações coercitivas punitivas, que sob a justificativa de evitá-los, busca responsabilizar o causador do dano já consolidado. Desta forma, embora tais normas estabeleçam medidas nas searas administrativas, civis e penais, a exemplo de multas punitivas e aplicação de mecanismos de compensação das áreas degradadas, em alguns casos, os prejuízos ambientais, uma vez concretizados, podem ser irreversíveis<sup>56</sup>.

Denota-se que mesmo constitucionalmente consagrada, a eficácia da proteção e a garantia da tutela jurídica do meio ambiente carecem de concretização no plano fático. O crescente prejuízo ambiental tem revelado a necessidade de uma ação mais incisiva do Estado

---

<sup>52</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1.355.

<sup>53</sup> HOTTOIS, Gilbert. Gerações vindouras. In: HOTTOIS, Gilbert; MISSA, Jean-Noël. **Nova enciclopédia da bioética: medicina, ambiente, biotecnologia**. Lisboa: Instituto Piaget, 2001. p. 390.

<sup>54</sup> CARVALHO, Délton Winter de. **Dano ambiental futuro: a responsabilização civil pelo risco ambiental**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 68.

<sup>55</sup> “Art. 225, § 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”. BRASIL, 1988.

<sup>56</sup> SELL, Cleiton Lixieski; ARAÚJO, Luis Ernani Bonesso de. Direito e sociobiodiversidade: um estudo sobre o meio ambiente sustentável em tempos de capitalismo insustentável. **Revista Direito Ambiental e sociedade**, v. 10, n. 3 – set./dez., p. 145-169, 2020. p. 152.

enquanto guardião desse direito fundamental, que deve valer-se dos institutos jurídicos consagrados para que, assim, seja apto a assegurar um meio ambiente ecologicamente equilibrado para a presente e futuras gerações<sup>57</sup>.

Nesse contexto, ainda que o Brasil seja detentor de um imenso patrimônio ecológico, na contramão da evolução do Direito Ambiental pelo mundo, cita-se como exemplo de retrocesso socioambiental para a tutela ambiental, a edição da Lei nº 12.651 de 2012<sup>58</sup>, que instituiu o novo Código Florestal<sup>59</sup>.

A referida Lei Federal conta com diversos dispositivos com a constitucionalidade questionada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, notadamente dos preceitos que fragilizaram a proteção da vegetação nativa em áreas particulares e da extinção da punibilidade de crimes e infrações cometidas, anteriores a 22 de julho de 2008.

Dentre os principais abrandamentos do novo código destacam-se, em prejuízo da biodiversidade e dos recursos naturais, o disposto no artigo 15<sup>60</sup>, que tornou menos rígida a possibilidade de contabilização das Áreas de Preservação Permanente (APP) no cálculo das Áreas de Reserva Legal (ARL), o que representa uma autorização legal (incentivo<sup>61</sup>) para a redução das áreas de vegetação nativa que outrora, sob a égide da Lei nº 4.771/65 (revogada), deveriam ser preservadas. Outrossim, a Lei nº 12.651 flexibiliza, em razão de questões de

---

<sup>57</sup> LEFF, Enrique. **Epistemologia ambiental**. 5. ed. São Paulo: Cortez, 2010. p. 118.

<sup>58</sup> BRASIL. **Lei 12.651**, de 25 de maio de 2012. Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa; altera as Leis 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e 11.428, de 22 de dezembro de 2006; revoga as Leis 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a Medida Provisória 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12651.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12651.htm). Acesso em: 02 dez. 2021.

<sup>59</sup> Acerca da regressividade socioambiental, Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer advertem: Outra questão relevante, especialmente diante do atual cenário político-jurídico de “flexibilização” da legislação ambiental já consolidada no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, como ocorre hoje de modo emblemático no caso do Código Florestal Brasileiro (Lei 4.771/65), diz respeito à garantia constitucional de proibição de retrocesso ou regressividade (sócio)ambiental, que, assim, como verificado no caso da proibição do retrocesso social, apresenta-se como uma garantia constitucional implícita, com base no princípio da segurança jurídica e da confiança, objetivando “blindar” as conquistas legislativas – e, em certa medida, também as administrativas – no âmbito dos direitos fundamentais socioambientais contra retrocessos que venham a comprometer o gozo e desfrute de tais direitos. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito constitucional ambiental**: Constituição, direitos fundamentais e proteção do ambiente. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 54-55.

<sup>60</sup> Art. 15. Será admitido o cômputo das Áreas de Preservação Permanente no cálculo do percentual da Reserva Legal do imóvel, desde que: [...]

<sup>61</sup> A esse respeito, Antônio Herman Benjamin explica que: [...] reduzir, inviabilizar ou revogar leis, dispositivos legais e políticas de implementação de proteção da natureza nada mais significa, na esteira da violação ao princípio da proibição do retrocesso ambiental, que conceder colossal incentivo econômico a quem não podia explorar (e desmatar) partes de sua propriedade e, em seguida, com a regressão, passar a podê-lo. Tudo às custas do esvaziamento da densificação do mínimo ecológico constitucional. BENJAMIN, Antônio Herman de Vasconcellos. Princípio da proibição de retrocesso ambiental. *In*: BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão de Meio Ambiente, Defesa do Consumidor e Fiscalização e Controle. **Princípio da proibição de retrocesso ambiental**. Brasília: Senado Federal, 2011. p. 72.

interesse social, as intervenções em APPs, para o desenvolvimento de atividades e realização de empreendimentos.

Além disso, o Código de 2012, em contraponto aos princípios constitucionais de responsabilização e reparação ambiental, permitiu a suspensão, e até mesmo a extinção da punibilidade, das sanções por infrações e crimes cometidos anteriormente a 22 de julho de 2008, através da adesão do infrator ao Programa de Regularização Ambiental, criado pela novel legislação que, inclusive, já teve a constitucionalidade referendada pelo Pretório Excelso, no julgamento das ADINs n. 4.902 e 4.937 e da ADC n. 42, sob o fundamento de ser uma anistia “condicionada” ao cumprimento das obrigações previstas no termo de compromisso, por isso, compatível com a Constituição Federal<sup>62</sup>.

Outro dispositivo impugnado, também chancelado pela Corte Constitucional, autoriza a Administração Pública suprimir a Área de Reserva Legal localizada na Amazônia de 80% (oitenta por cento) para 50% (cinquenta por cento), nos municípios que tiverem mais de 50% (cinquenta por cento) da área ocupada por unidades de conservação da natureza e por terras indígenas homologadas<sup>63</sup>.

O esvaziamento da proteção ambiental em prol do “desenvolvimento” econômico, ocorre, principalmente, pela ausência de uma consolidação das leis ambientais, haja vista que dentro do ordenamento pátrio há um emaranhado de normas editadas em momentos distintos, de forma esparsa e, muitas vezes, conflitantes entre si e com a Constituição Federal e os tratados internacionais dos quais o país é signatário. A esse respeito, menciona Edis Milaré:

Nesta visão crítica, o traço mais marcante da nossa legislação ambiental é o seu perfil assistemático, gravíssimo pecado para um sistema normativo que, pela sua abrangência e caráter transdisciplinar (interno e externo), não se mantém de pé sem um mínimo de organicidade e sistematicidade. No emaranhado de normas existentes,

---

<sup>62</sup> Art. 59. [...] § 4º No período entre a publicação desta Lei e a implantação do PRA em cada Estado e no Distrito Federal, bem como após a adesão do interessado ao PRA e enquanto estiver sendo cumprido o termo de compromisso, o proprietário ou possuidor não poderá ser autuado por infrações cometidas antes de 22 de julho de 2008, relativas à supressão irregular de vegetação em Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito. (Vide ADINs n. 4.902 e 4.937 e ADC n. 42)

Art. 60. A assinatura de termo de compromisso para regularização de imóvel ou posse rural perante o órgão ambiental competente, mencionado no art. 59, suspenderá a punibilidade dos crimes previstos nos arts. 38, 39 e 48 da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, enquanto o termo estiver sendo cumprido. § 1º A prescrição ficará interrompida durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade com a efetiva regularização prevista nesta Lei. (Vide ADINs n. 4.902 e 4.937 e ADC n. 42)

<sup>63</sup> Art. 12. Todo imóvel rural deve manter área com cobertura de vegetação nativa, a título de Reserva Legal, sem prejuízo da aplicação das normas sobre as Áreas de Preservação Permanente, observados os seguintes percentuais mínimos em relação à área do imóvel, excetuados os casos previstos no art. 68 desta Lei: (Redação dada pela Lei nº 12.727, de 2012). I - localizado na Amazônia Legal: a) 80% (oitenta por cento), no imóvel situado em área de florestas; [...] § 4º Nos casos da alínea a do inciso I, o poder público poderá reduzir a Reserva Legal para até 50% (cinquenta por cento), para fins de recomposição, quando o Município tiver mais de 50% (cinquenta por cento) da área ocupada por unidades de conservação da natureza de domínio público e por terras indígenas homologadas. (Vide ADIN n. 4.902 e ADC n. 42)

difícil mesmo é encontrar matérias nas quais não existam conflitos normativos, em que os dispositivos, nos vários níveis legislativos, falem a mesma língua. Nada mais proveitoso para o degradador ambiental do que a existência de normas que se antagonizam, com isso deixando o terreno livre para o exercício de atividades altamente lesivas ao meio ambiente<sup>64</sup>.

Enquanto não houver uma uniformização dos preceitos de proteção ambiental, impende ao intérprete das normas existentes no ordenamento interno, o dever de valer-se dos princípios constitucionalmente previstos para a tutela ambiental, à luz da essencialidade do bem natural em favor da vida.

## 2.2 FUNDAMENTOS SOCIOECONÔMICOS DA PROTEÇÃO AMBIENTAL

No Brasil, como na maioria dos países considerados em desenvolvimento, a despeito do previsto na atual Constituição Federal, culturalmente, ainda prevalece a visão do homem como centro da natureza, o que torna o país especialmente vulnerável às degradações ambientais.

Nesse prisma, a falta de consciência ecológica, atrelada à extensão continental do território brasileiro e à prevalência do interesse econômico, são fatores que levam à falta de vontade estatal em fazer grandes investimentos em políticas públicas eficientes para a fiscalização, prevenção de danos, recuperação de áreas desmatadas, sustentabilidade e educação ambiental.

Ao se pensar nos fundamentos socioeconômicos da proteção do meio ambiente, não se deve olvidar que foi na Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano (1972) que foi incluído como princípio basilar ambiental o desenvolvimento sustentável, na medida em que se trata de um direito humano essencial para assegurar uma vida digna, revelando-se um pressuposto para o bem-estar do homem, tanto das presentes quanto das futuras gerações.

Destarte, considerando a íntima relação entre os direitos do homem ao desenvolvimento e ao equilíbrio ambiental, tidos como pressupostos do direito à vida digna, que os Estados devem atuar em “compatibilidade entre o desenvolvimento e a necessidade de proteger e melhorar o meio ambiente humano em benefício de sua população” (Princípio 13)<sup>65</sup>.

---

<sup>64</sup> MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente**: a gestão ambiental em foco. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 747.

<sup>65</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 1992.

Apesar disso, a discussão entre o meio ambiente e desenvolvimento ganhou espaço, nas décadas de 1970 e 1980, na medida em que surgiram dúvidas acerca do modelo de crescimento que vigorava na maioria dos países do mundo<sup>66</sup>.

Acerca desta relação entre economia e meio ambiente, Cristiane Derani sustenta que a economia ambiental trata o bem natural como fornecedor de matéria-prima ou como objeto de dano, definindo, assim, o meio ambiente não apenas como aquele espaço onde estão os recursos naturais, mas também, onde encontra-se os bens transformados pela poluição<sup>67</sup>.

Assim, diante da expansão industrial, surge a pergunta: Para quem serve o desenvolvimento sustentável e, qual a razão dele existir? A esse respeito Ignacy Sachs:

O desenvolvimento é um conceito multidimensional: os seus objetivos são sempre sociais e éticos (solidariedade sincrônica). Ele contém uma condicionalidade ambiental explícita (solidariedade diacrônica com as gerações futuras); o crescimento econômico, embora necessário, tem um valor apenas instrumental; o desenvolvimento não pode ocorrer sem crescimento, no entanto, o crescimento não garante por si só o desenvolvimento<sup>68</sup>.

Os contornos da concepção do desenvolvimento sustentável, fruto do Relatório de *Brundtland*, da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas (ONU), em 1987, estabeleciam a premissa de que a sustentabilidade deveria ser compreendida como a utilização dos recursos naturais existentes, de modo a não prejudicar as gerações futuras, tendo em vista a finitude e escassez dos bens ambientais.

Evoluindo, em 1992, foi publicada a Declaração do Rio sobre Meio ambiente e Desenvolvimento, cujos principais valores relacionados ao desenvolvimento sustentável foram elencados em seus Princípios de nº 1 e 4, estatuinto que o processo de desenvolvimento deve englobar a proteção ambiental, não podendo esta ser considerada de forma isolada<sup>69</sup>.

Do ponto de vista econômico, consoante assevera Michel Bachelet, “a ecologia não passa de uma simples variável; os recursos naturais são outros tantos *input* integrados nos factores de produção”<sup>70</sup>.

<sup>66</sup> ZHOURI, Andréia; LASCHEFSKI, Klemens. Desenvolvimento e conflitos ambientais: um novo campo de investigação. In: ZHOURI, Andréia; LASCHEFSKI, Klemens (org.). **Conflitos ambientais**, p. 11-31. Belo Horizonte: UFMG, 2010. p. 11.

<sup>67</sup> DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 51.

<sup>68</sup> SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento**: incluyente, sustentável, sustentado. Rio de Janeiro: Garamond, 2008. p. 71.

<sup>69</sup> Princípio 1: “Os seres humanos constituem o centro das preocupações relacionadas com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza”.

Princípio 4: “A fim de alcançar o estágio do desenvolvimento sustentável, a proteção do meio ambiente deve constituir parte integrante do processo de desenvolvimento e não poderá ser considerada de forma isolada”. ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 1992.

<sup>70</sup> BACHELET, Michel. **Ingerência Ecológica**: Direito Ambiental em questão. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 162.

Na atualidade não é mais possível sustentar a ideia de que a natureza é fonte inesgotável de recursos e que, em prol do desenvolvimento econômico, a ação do homem não encontra limites.

No plano constitucional, em busca do princípio do desenvolvimento sustentável, o constituinte originário visou adequar os princípios que regem a proteção ambiental com os valores que regem a ordem econômica, de acordo com os ideais de livre iniciativa previstos no artigo 170, IV e parágrafo único, da Constituição Federal, de modo que a preservação da natureza não inviabilizasse a expansão da economia.

Com efeito, a “sustentabilidade, em outras palavras, tem por finalidade buscar compatibilizar o atendimento das necessidades sociais e econômicas do ser humano com a necessidade de preservação do ambiente”<sup>71</sup>.

Nesse sentido, a elaboração de uma economia sustentável depende da consciência de todos os atores envolvidos que precisam adequar as condutas em todas as cadeias do processo produtivo até o de consumo, pois além da necessidade de equacionar o desenvolvimento econômico com as práticas que menos agridam a natureza, é importante que, na ponta do processo, o consumidor seja mais consciente e menos consumista, e com isso demande menos do meio ambiente. Sobre o assunto leciona Édis Milaré:

O consumo em excesso dos recursos naturais é uma questão relacionada com os impactos ambientais. Nesse aspecto, o consumidor consciente é o indivíduo que apenas utiliza a satisfação de suas necessidades para sobrevivência. Entretanto, existem diversos tipos de consumo, uns mais sofisticados e outros simples, entretanto, o que deve, de fato, ser observado é o consumista que compra de forma impulsiva, ou seja, é uma espécie de ilusão que a pessoa tem em atender seus desejos<sup>72</sup>.

Na Constituição, tanto o meio ambiente quanto o consumidor estão situados no título relacionado à ordem social e funcionam como verdadeiros limites à livre economia, de modo que a ordem econômica deve ser realizada em observância à ordem social<sup>73</sup>.

O texto constitucional referente ao meio ambiente relaciona tanto um princípio preventivo que visa resguardar o bem ambiental, quanto dispõe acerca de mecanismos de fiscalização e mitigação dos impactos ambientais.

Como visto, a sustentabilidade tem relação direta com a proteção da própria vida humana, sendo, portanto, tratada como um princípio basilar ambiental, ante a necessidade de

---

<sup>71</sup> SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Manual de Direito Ambiental**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 139.

<sup>72</sup> MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 236.

<sup>73</sup> *Ibidem*, p. 38.

harmonização da proteção ambiental ao também princípio fundamental do livre desenvolvimento econômico.

Para compreender as nuances do desenvolvimento sustentável, é necessária uma análise mais detalhada acerca dos princípios fundamentais que regem o ideal de sustentabilidade, inclusive, sob o viés da tolerabilidade.

Em sequência, será analisado o feixe de princípios que promovem a sustentabilidade, a partir dos princípios ambientais da precaução e prevenção, de modo que se deve antecipar e evitar os eventos danosos, havendo ou não certeza científica, bem como pelo viés compensatório e do poluidor-pagador, de modo a atribuir-se a responsabilidade devida aos agentes que causem danos à natureza.

### 2.2.1 Princípio da tolerabilidade

A partir do princípio da tolerabilidade ou da aceitabilidade da lesão ambiental far-se-á melhor a compreensão sobre o campo de incidência, tanto da tributação ambiental, objeto desta pesquisa, quanto dos limites no âmbito de proteção do princípio do desenvolvimento sustentável, acima analisado.

Nesse sentido, o fenômeno econômico tem como pressuposto a transformação do bem natural, e, como alerta Fábio Nusdeo, o desafio é o equilíbrio, pois não há como se cogitar um verdadeiro desenvolvimento às custas da diminuição da qualidade de vida:

A economia parte da dominação e transformação da natureza e é por isto que depende da disponibilidade dos recursos naturais. Esta dominação/transformação está direcionada à obtenção de valor, que se materializa em forma de dinheiro, riqueza criada. Como equilibrar riqueza coletiva existente e esgotável com riqueza individual e criável é a grande questão para a conciliação entre economia e ecologia. Não há verdadeiro progresso com deterioração da qualidade de vida, e será ilusório qualquer desenvolvimento à custa da degradação ecológica<sup>74</sup>.

Para tanto, com a finalidade de compatibilizar os princípios constitucionais da livre iniciativa, desenvolvimento econômico, propriedade privada, quando conflitantes com o da proteção ambiental, é necessária a utilização da máxima da proporcionalidade para solucionar a colisão entre os valores constitucionalmente protegidos<sup>75 76</sup>.

<sup>74</sup> NUSDEO, Fábio. **Desenvolvimento e Ecologia**. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 94.

<sup>75</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 127-128.

<sup>76</sup> Acerca da colisão entre princípios constitucionais, conferir as lições de Alexy, 2008, p. 94-116.

Com efeito, para caracterizar uma conduta poluidora como um ilícito ambiental passível de responsabilização deve-se compreender a intensidade da lesão ao meio ambiente que é tolerada para o desenvolvimento de uma atividade econômica necessária, em detrimento do potencial danoso à natureza<sup>77</sup>.

Desta forma, sob o prisma da aceitabilidade da lesão ao meio natural deve-se analisar se uma determinada atividade econômica é adequada, necessária e, ultrapassadas essas instâncias, sopesar os valores envolvidos: proteção e desenvolvimento<sup>78</sup>.

Sobre os limites da tolerabilidade, no caso concreto, o intérprete deve analisar se a conduta - objeto da regulação estatal - efetivamente pode ocasionar um dano significativo ao bem natural, ou se a lesão não interfere nos processos ecológicos naturais, visto que a natureza tem o potencial de se auto restaurar e, quando isso é possível, pode-se falar em desenvolvimento sustentável<sup>79</sup>.

Assim, um ato estatal limitativo de um Direito Fundamental, somente é necessário e, portanto, exigível, “caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o Direito Fundamental atingido”<sup>80</sup>.

Nesses termos, busca-se analisar se a restrição é justificável, do ponto de vista do ônus suportado por um direito em face da promoção do outro. Desta forma, perpassa-se à análise do grau de intensidade de promoção de um princípio em face da restrição de outro.

Com relação ao aspecto da necessidade, deve ser observado para a permissão jurídica, a real demanda da atividade agressora da natureza. O Estado, então, pode fixar limites ao nível de poluição ambiental, de sorte que se for ultrapassado o teto permitido - portanto, juridicamente tolerado - haverá a incidência das normas repressoras de responsabilização.

Nesse viés, o parâmetro de poluição tolerada deve ser fixado pelo Estado por meio de uma regulamentação normativa, sendo sua constitucionalidade analisada sob o crivo da proporcionalidade entre o grau de promoção da proteção ambiental e do bem-estar dos cidadãos, e a necessidade da execução de atividades econômicas indispensáveis à sociedade.

Desse modo, através da harmonização entre os princípios que compõem o desenvolvimento sustentável, pode-se inferir que, até determinado ponto, a degradação

---

<sup>77</sup> AMARAL, 2007, p. 127.

<sup>78</sup> Sobre a estrutura da “máxima da proporcionalidade”, adota-se as lições de Alexy, 2008, p. 117-121.

<sup>79</sup> AMARAL, op. cit., p. 142.

<sup>80</sup> SILVA, Virgílio Afonso da Silva. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais, n. 798, 2002. p. 23-50. Disponível em: <https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2002-RT798-Proporcionalidade.pdf>. Acesso em: 02 set. 2020. p. 38. Ver também MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**: estudos de direitos constitucional. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 72.

ambiental, decorrente do processo econômico, deve ser permitida e tolerada pelo ordenamento jurídico.

Portanto, observa-se que há uma relação umbilical entre a natureza e a economia, pois a um só tempo o bem ambiental, alvo de apropriação pelo homem, é a matéria prima subjacente aos processos de produção e industrialização, bem como, inerente ao processo de transformação dos recursos naturais, decorre a recepção dos elementos poluentes pela natureza. Dito de outra forma, a preservação dos recursos naturais é indispensável para a expansão das relações econômicas e para a qualidade de vida da população<sup>81</sup>.

Como será melhor analisado no capítulo quatro, por razões infraconstitucionais, o feixe de atuação da tributação ambiental, no Brasil, deve incidir até a zona limite em que a poluição é lícita, e, uma vez ultrapassado o liame do tolerável e ingressando no âmbito da ilicitude, atrairá as normas repressivas de responsabilização.

### 2.2.2 Os princípios da Precaução e Prevenção

Considerando que o bem ambiental encontra-se presente em todo globo, sob o prisma da ubiquidade, tem-se a unidade do meio ambiente. Por conta disso, qualquer dano causado, não obstante o local da sua ocorrência, implica, ainda que indiretamente, reflexos por todo ecossistema.

Sobre o assunto, corrobora Cristiane Derani:

O meio ambiente ecologicamente equilibrado é um bem jurídico, constitucionalmente protegido. Este bem não pode ser desmembrado em parcelas individuais. Seu desfrute é necessariamente comunitário e reverte ao bem-estar individual. Já se disse que o meio ambiente, enquanto bem jurídico, apresenta-se como uma garantia das condições básicas necessárias para a manutenção da vida em geral e da humana em particular<sup>82</sup>.

Assim, ante a necessidade de cooperação entre os povos, em decorrência de seu caráter ubíquo, o Direito Ambiental exsurgiu através de tratados e convenções internacionais multilaterais, normas internacionais direcionadoras de uma política universal com o intuito de salvaguardar o bem natural<sup>83</sup>.

<sup>81</sup> DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2007. p. 75.

<sup>82</sup> Ibidem, p.263.

<sup>83</sup> Neste sentido leciona Rodrigues, aduzindo que “[...] os bens ambientais naturais colocam-se numa posição soberana a qualquer limitação espacial ou geográfica”, e conclui: “[...] dado o caráter onipresente dos bens ambientais, o princípio da ubiquidade exige que em matéria de meio ambiente exista uma estreita relação de cooperação entre os povos, fazendo com que se estabeleça uma política mundial ou global para sua proteção e preservação”. RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Elementos de direito ambiental*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2005, p. 169.

A humanidade sofre diretamente as consequências das lesões causadas ao meio ambiente, e, muitas vezes, os danos causados são irreversíveis, mormente, em face desta complexa conexão entre os elementos que compõem a natureza. Diante disso, constatou-se ser muito menos custoso e mais eficiente investir na prevenção dos danos que, propriamente, na reparação dos mesmos.

Desta forma, como restará demonstrado, os princípios da prevenção e da precaução são basilares da política e do próprio Direito Ambiental, pois visam proteger a higidez do bem natural, através da faceta preventiva e não meramente reparatória.

Acerca da dificuldade de repristinação do dano causado ao meio ambiente, assevera Celso Fiorillo que:

[...] os danos ambientais, na maioria das vezes, são irreversíveis e irreparáveis. Para tanto, basta pensar: como recuperar uma espécie extinta? Como erradicar os efeitos de Chernobyl? Ou, de que forma restituir uma floresta milenar que fora devastada e abrigava milhares de ecossistemas diferentes, cada um com o seu essencial papel na natureza?

Diante da impotência do sistema jurídico, incapaz de restabelecer, em igualdade de condições, uma situação idêntica à anterior, adota-se o princípio da prevenção do dano ao meio ambiente como sustentáculo do direito ambiental, consubstanciando-se como seu objetivo fundamental<sup>84 85</sup>.

Nesse sentido, uma vez ocorrido um dano ao meio ambiente, retornar ao *status quo ante* pode se revelar bastante custoso, e, até mesmo ineficiente, motivo pelo qual a doutrina pauta a proteção ambiental por meio da premissa preventiva<sup>86</sup>.

Portanto, os princípios da precaução e da prevenção são normas que visam evitar a ocorrência de uma lesão ao bem ambiental e as suas indesejáveis repercussões, ainda que previamente sejam desconhecidas. Não obstante apresentarem essa característica em comum, parte da doutrina os distingue de acordo com o grau de previsibilidade e certeza científica da conduta potencialmente causadora de um dano que se visa evitar<sup>87</sup>.

No escólio de Maria Granziera, quanto ao suporte fático das referidas normas, sustenta:

Os vocábulos prevenção e precaução, na língua portuguesa, são sinônimos. Todavia, a doutrina jurídica do meio ambiente optou por distinguir o sentido desses termos,

<sup>84</sup> FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 111-112.

<sup>85</sup> No mesmo sentido leciona Rodrigues: “Sua importância está diretamente relacionada ao fato de que, se ocorrido o dano ambiental, a sua reconstituição é praticamente impossível. O mesmo ecossistema jamais pode ser revivido. Uma espécie extinta é um dano irreparável. Uma floresta desmatada causa uma lesão irreversível, pela impossibilidade de reconstituição da fauna e da flora e de todos os componentes ambientais em profundo e incessante processo de equilíbrio, como antes se apresentavam”. RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental**: Parte Geral. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 203.

<sup>86</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 12. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009. p. 254.

<sup>87</sup> Como exemplo de autores que distinguem os referidos princípios: Antônio Beltrão, Édis Milare, Marcelo Abelha Rodrigues, Paulo Affonso Leme Machado e Paulo de Bessa Antunes.

consistindo o princípio da precaução em um conceito mais restrito que o da prevenção. A precaução tende à não-autorização de determinado empreendimento, se não houver certeza de que ele não causará no futuro um dano irreversível. A prevenção versa sobre a busca da compatibilização entre a atividade a ser licenciada e a proteção ambiental, mediante a imposição de condicionantes ao projeto<sup>88</sup>.

No que se refere ao princípio da prevenção, oportuna a lição de Édis Milaré:

Aplica-se esse princípio, como se disse, quando o perigo é certo e quando se tem elementos seguros para afirmar que uma determinada atividade é efetivamente perigosa.

[...]

Na prática, o princípio da prevenção tem como objetivo impedir a ocorrência de danos ao meio ambiente, através da imposição de medidas acautelatórias, antes da implantação de empreendimentos e atividades consideradas efetiva ou potencialmente poluidoras<sup>89</sup>.

Quanto aos elementos da certeza científica e previsibilidade dos danos ocasionados por determinada conduta, parece tecnicamente acertada a distinção entre os princípios da prevenção e precaução, embora a finalidade seja a mesma, qual seja, identificar e proteger a natureza de prováveis impactos futuros<sup>90</sup>.

Desta forma, tem-se que o princípio da precaução pode ser considerado um princípio autônomo, pois o pressuposto do suporte fático deste princípio é a ausência de certeza científica, que não pode servir de escusa para adiar ou não executar as medidas necessárias para evitar a ocorrência de um dano ambiental. Por isso, cabe ao interessado na realização de uma determinada conduta potencialmente lesiva, comprovar a idoneidade e a ausência de risco ao patrimônio natural e, caso persista a dúvida, deve prevalecer o cuidado com a conservação do bem ambiental<sup>91</sup>.

Na legislação pátria, o licenciamento ambiental, instrumento da política nacional do meio ambiente previsto no artigo 9º, IV, da Lei nº 6.938/81, é um exemplo normativo infraconstitucional que promove os princípios da prevenção e da precaução, na medida em que o Estado, no exercício do poder de polícia, fiscaliza o empreendimento potencialmente causador de contaminação ambiental, autorizando ou não o seu funcionamento.

<sup>88</sup> GRANZIERA, Maria Luiza Machado. **Direito Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 55.

<sup>89</sup> MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente: a gestão Ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 823-824.

<sup>90</sup> Acerca do princípio da precaução, sustenta Milaré: “princípio da precaução é uma decisão a ser tomada quando a informação científica é insuficiente, inconclusiva ou incerta e haja condições de que os possíveis efeitos sobre o ambiente, a saúde das pessoas ou dos animais ou a proteção vegetal possam ser potencialmente perigosos e incompatíveis com o nível de proteção escolhido”. MILARÉ, 2015, p. 264.

<sup>91</sup> Sob essa perspectiva dissera Thome: “Vale dizer, a incerteza científica milita em favor do ambiente, carregando-se ao interessado o ônus de provar que as intervenções pretendidas não são perigosas e/ou poluentes. Este princípio tem sido muito utilizado em ações civis públicas, seja requerendo a paralisação de obras, seja requerendo a proibição de explorações que possam causar, ainda que hipoteticamente, danos ao meio ambiente”. THOME, Romeu. **Manual de Direito Ambiental**. 6. ed. Salvador: JusPODIVM, 2016. p. 67.

Na seara penal, o legislador ordinário também promove os princípios preventivos, na medida em que a falta de autorização ou licença ambiental, quando exigível o licenciamento, configura um ilícito penal, nos moldes previstos na Lei de Crimes Ambientais, mais precisamente no artigo 60, da Lei nº 9.605/98.

De igual modo, quando a poluição causada implicar danos ambientais que impactem na saúde humana, fauna e flora, incorrendo em prática criminal, inclusive, quando o agente deixar de adotar as medidas de precaução impostas pela autoridade competente, nos casos de risco de dano ambiental grave ou irreversível (artigo 54, §3º, da Lei 9.605/98).

Embora os princípios ambientais da prevenção e precaução não estejam expressos no texto constitucional, estão formulados implicitamente. Como expoente dessas normas, há a disposição acerca da necessidade do estudo prévio de impacto ambiental para a instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação ao meio ambiente, como condição ao licenciamento ambiental (artigo 225, §1º, inciso IV, CRFB/88)<sup>92</sup>.

### 2.2.3 O princípio do Poluidor-Pagador

O princípio do poluidor-pagador pode ser tido como a diretriz basilar do Direito Ambiental, na medida em que visa imputar o ônus ao poluidor, relativo aos custos de prevenção e reparação, do meio ambiente degradado.

Do ponto de vista econômico, o referido princípio se revela como um custo adicional dentro da cadeia de produção e de consumo, devendo ser arcado por aqueles que poluem e, também, indiretamente, pelos que consomem os bens produzidos. Corrobora tal entendimento o ensinamento de Pedro Molina, acerca da tributação ambiental se tratar de um instrumento idôneo a promoção deste princípio ambiental<sup>93</sup>:

*El principio quien contamina paga alienta la creación de tributos ambientales. Es cierto que tales tributos no constituyen una exigencia del citado principio, pero – a juicio de la Comisión Europea – “los impuestos y gravámenes ambientales forman parte de la gama de instrumentos aplicables al medio ambiente y pueden resultar un manera adecuada de llevar a la práctica el principio de que “quien contamina paga” al incluir los costes ambientales en el precio de los bienes y servicios.*

Conforme observa Cristiane Derani, durante o processo de produção que leva à comercialização de um determinado bem de consumo são também produzidas “externalidades

---

<sup>92</sup> FINK, Daniel Roberto; ALONSO JÚNIOR, Hamilton; DAWALIBI, Marcelo. **Aspectos Jurídicos do Licenciamento Ambiental**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004. p. 39.

<sup>93</sup> MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Derecho Tributario Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 42-43.

negativas”. Considera-se externalidades, pois embora resultem da industrialização, são compartilhadas com a sociedade, ao revés dos lucros, que serão percebidos pelo detentor do meio de produção<sup>94</sup>.

Ademais, além da função reparadora e preventiva, a faceta redistributiva da externalidade negativa - que o princípio visa que o agente poluidor internalize - é uma importante função. Neste sentido, a doutrina de Édis Milaré sustenta a aptidão redistributiva deste princípio do Direito Ambiental, de inspiração das ciências econômicas, para as quais os custos sociais (externos) que decorrem do processo de produção, devem ser internalizados. Assim, os agentes detentores do poder econômico devem levar em conta o custo resultante dos danos causados ao meio ambiente e, por consequência, arcá-los<sup>95</sup>.

Para tanto, deve-se atribuir o custo do prejuízo ambiental causado pelo agente poluidor, por meio de instrumentos que permitam a responsabilização pelos danos à natureza, o que em termos econômicos significa, em síntese, a internalização dos custos externos<sup>96</sup>.

A partir da precificação dos recursos naturais, dos custos da preservação e reparação do meio ambiente, outrora ignorados nos custos de produção, o Estado deve atuar para que as externalidades não sejam socializadas e os lucros, internalizados pelos exploradores do meio ambiente. Nessa toada, acerca da existência de interesse político brasileiro, questiona Heleno Tôrres<sup>97</sup>:

Como vimos, quanto aos recursos aos meios fiscais da proteção ambiental, em todo o mundo, firmou-se o entendimento sobre a importância e cabimento do princípio de política fiscal do “poluidor pagador”, como medida para onerar as atividades daqueles que promovem atividades com potencial evidência de dano ao meio ambiente. Questiona-se se, no Brasil, haveria espaço para tal cobrança.

Com efeito, Elena Aydos complementa, com base nas lições de Arthur Pigou<sup>98</sup>, em “*The Economics of Welfare*”, que o Estado teria o dever de valer-se dos mecanismos econômicos à

<sup>94</sup> DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 158.

<sup>95</sup> MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 267-268.

<sup>96</sup> Ibidem, p. 267-268.

<sup>97</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, p. 96-156, 2005. p. 102.

<sup>98</sup> Pigou foi o primeiro economista a concluir pela falha do mercado a não contabilizar as externalidades nos custos da cadeia produtiva, na obra “*The Economics of Welfare*”. PIGOU, Arthur Cecil. **The economics of welfare**. 4. ed. London: MacMillan, 1932. Disponível em: [http://files.libertyfund.org/files/1410/0316\\_Bk.pdf](http://files.libertyfund.org/files/1410/0316_Bk.pdf). Acesso em: 05 dez. 2020.

sua disposição para instituir um tributo no caso dos efeitos sociais negativos, e de outro ponto, estimular através de subvenções financeiras, em caso de economia externa (efeitos positivos)<sup>99</sup>.

Importante destacar que o princípio não visa estimular que o poluidor pague para poluir, a interpretação equivocada deste importante preceito levaria à inversão da sua finalidade para pagador-poluidor<sup>100</sup>.

Neste sentido, leciona Marcelo Rodrigues que os princípios do poluidor e do usuário-pagador não devem ser interpretados literalmente, tendo em vista que não significam que se pode “pagar para poluir”, ou ainda “pagar pelo uso”, até mesmo porque o alcance do instituto é muito mais amplo. Nesses termos, tem-se que, sequer haveria correspondência pecuniária adequada entre a poluição e o custo ao ecossistema, bem como não haveria um direito de comprar o direito de poluir, de forma a validar a deterioração do bem ambiental em detrimento da sociedade que dele é a legítima titular<sup>101</sup>.

### 2.3 INSTRUMENTOS JURÍDICOS ECONÔMICOS DE PROTEÇÃO DA NATUREZA

A ciência do Direito visa precipuamente à pacificação dos conflitos e à harmonização social, enquanto pressuposto para que tal fim seja alcançado. Dessa forma, contempla a proteção do meio ambiente saudável, pois não seria possível se pensar em convívio social pacífico e harmônico sem a preservação da natureza, que viabiliza a vida.

Conforme explica César Modena, a tutela ambiental busca obstar que ocorra uma apropriação lesiva da natureza, haja vista que “a economia global tem, como objetivo intrínseco, elevar ao máximo a riqueza e o poder de suas elites econômicas, ao passo que o objetivo da legislação constitucional-ambiental é elevar ao máximo a sustentabilidade da vida”<sup>102</sup>.

Nesse contexto, a ordem mundial vem buscando, desde a década de 1970, estabelecer diretrizes e firmar protocolos multilaterais para alcançar a diminuição das consequências decorrentes da degradação ambiental. Na ordem interna, o constituinte de 1988 foi claro ao elucidar a necessidade de envidar esforços não apenas do Estado, mas também da própria sociedade civil para fins de preservação do meio ambiente.

---

<sup>99</sup> AYDOS, Elena de Lemos Pinto. **Tributação ambiental no Brasil: Fundamentos e Perspectivas**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. p. 66.

<sup>100</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 134.

<sup>101</sup> RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 190.

<sup>102</sup> MODENA, Cesar Augusto. A constitucionalização de Gaia. In: Pereira, Agostinho Oli Koppe; CALGARO, Cleide. (org.). **Direito ambiental e biodireito: da modernidade à pós-modernidade**. Caxias do Sul, RS: EducS, 2008. p. 103.

Assim, para promover a eficácia da tutela ambiental, a Constituição brasileira, elevou o papel da sociedade na fiscalização da natureza, sendo possível provocar o judiciário, não apenas por intermédio de representação perante o Ministério Público. Para fins de ajuizamento de Ação Civil Pública (rol limitado de sujeitos ativos), tornou-se possível ao cidadão o manejo direto de ações, tais como a Ação Popular, Mandado de Segurança e, até mesmo, o Mandado de Injunção visando à defesa do meio ambiente.

Consoante visto alhures, a Carta Magna brasileira de 1988 estabelece, no parágrafo 3º, do artigo 225, a possibilidade de tríplex responsabilização para as pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem atos considerados lesivos ao bem ambiental. Diante desta norma constitucional, coube ao legislador infraconstitucional estipular quais condutas ou atividades causam danos passíveis de responsabilização.

Assim, é preciso distinguir as condutas praticadas pelo homem que, apesar de em algum nível deteriorar o meio ambiente natural, são toleradas pelo ordenamento jurídico em prol do princípio do desenvolvimento sustentável daquelas ações que extrapolam a “poluição permitida” e são combatidas pela legislação ambiental.

A esse respeito, segundo José Leite:

[...] o dano ambiental deve ser compreendido como toda a lesão intolerável causada por qualquer ação humana (culposa ou não) ao meio-ambiente, diretamente, como macrobem do interesse da coletividade, em uma concepção totalizante, e indiretamente, a terceiros, tendo em vista interesses próprios e individualizáveis e que refletem no macrobem<sup>103</sup>.

Dessa forma, de acordo como o grau de afetação do bem natural, o legislador ordinário estabeleceu sanções criminais para as condutas mais destrutivas da natureza e punições administrativas para fins de repressão da prática dos ilícitos ambientais. Tudo isso sem prejuízo da responsabilização civil indenizatória relacionada aos prejuízos causados ao ecossistema.

As normas cogentes de cunho sancionatório e reparatório elaboradas pelo legislador infraconstitucional viabilizaram uma tutela bastante eficiente para fins de opressão dos ilícitos ambientais, entretanto, estas não são suficientes para prevenir ou evitar a sua ocorrência.

O Estado encontra-se aparelhado para a repressão das lesões ambientais não toleradas pela ordem vigente, todavia há uma série de comportamentos que não configuram ilícitos, mas que são indesejados do ponto de vista da preservação ambiental.

Sob essa perspectiva, constata-se que a natureza vem sendo castigada não apenas pelos danos juridicamente proibidos pelo ordenamento, uma vez que os sucessivos prejuízos

---

<sup>103</sup> LEITE, José Rubens Morato. **Dano Ambiental**: do individual ao coletivo extrapatrimonial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 108.

causados pelos processos de industrialização e consumo aceitos em função do desenvolvimento econômico também são deletérios ao meio ambiente.

Assim, como alternativa às normas prescritivas de punições para as condutas ambientalmente incorretas, o Poder Público pode, em razão do seu poder econômico e em função do princípio da prevenção, instituir leis que descrevam posturas em favor da causa ambientalista.

A esse respeito, em paralelo aos instrumentos clássicos de repressão que visam à reparação dos danos à natureza, vem sendo desenvolvidos instrumentos jurídicos de cunho econômico que buscam induzir, sem a necessidade de sub-rogação da vontade do particular pela força do Estado, a prática de comportamentos desejados, a exemplo da cobrança estatal pela utilização de determinados recursos ou o exercício de determinadas atividades.

Em que pese não ser possível no Brasil o uso do tributo como método sancionatório, por uma limitação jus-positiva, as taxações podem vir a ser compreendidas como o “preço da poluição”, de modo a conduzir os agentes econômicos a internalizarem os custos das externalidades ambientais negativas, decorrentes das suas atividades. Para tanto, os tributos podem ter como suporte fático a emissão de poluentes, o custo dos serviços prestados por entes públicos para a reparação ou prevenção de lesões ao meio ambiente, e podem incidir mais onerosamente sobre produtos nocivos à natureza<sup>104</sup>.

Sob essa ótica, Maria Brito e Júlio Aguiar, asseveram ainda que: “Em razão disso, o preço ideal a ser utilizado por tais exações é aquele que representa o custo marginal de recuperação dos danos ambientais e sociais equivalente à utilidade marginal desejada pela sociedade/Estado”<sup>105</sup>.

Acerca das ferramentas econômicas, René Santa Cruz e Rabah Benakouche consideram que:

Os instrumentos econômicos constituem meios para atingir determinadas metas prefixadas, no caso, certos padrões ambientais. Esses instrumentos podem ser utilizados paralelamente ou em complemento com outros instrumentos (regulamentações legais, acordos com indústrias, etc.). Diferentemente de outros instrumentos, os de natureza econômica influem sobre vantagens e custos dos agentes econômicos, modificando suas ações no sentido favorável ao Meio Ambiente. Traduzem-se em transferência financeira dos agentes privados ao governo ou permitem a criação de novos mercados (mercados de “direitos de poluição”, por exemplo)<sup>106</sup>.

---

<sup>104</sup> BRITO, Maria Clara Lucena Dutra de Almeida; AGUIAR, Júlio César de. A cobrança pelo uso da água como instrumento de gestão de recursos hídricos. **Revista Direito Ambiental e sociedade**, v. 9, n. 2, p. 61-90, maio/ago. 2019. p. 75.

<sup>105</sup> Ibidem, p. 75.

<sup>106</sup> SANTA CRUZ, René; BENAKOUCHE, Rabah. **Avaliação monetária do meio ambiente**. São Paulo: Makon Books do Brasil, 1994. p. 162.

Nesse sentido, sob a perspectiva do usuário-pagador, Maria Granziera, ao tratar da política nacional de recursos hídricos, aduz que:

A cobrança pelo uso da água consiste no instrumento econômico da política de recursos hídricos. É econômico em dois sentidos: o primeiro, relativo ao financiamento de obras contidas no plano de recursos hídricos; o segundo, no que tange ao entendimento da água como bem de valor econômico, cuja utilização deve ser cobrada, o que deve servir para modificar o comportamento perante esse recurso<sup>107</sup>.

Com o objetivo de incentivar a conscientização da sociedade, notadamente, dos atores econômicos, a adotar posturas condizentes com a atenuação dos impactos ao meio ambiente natural, o Estado deve se valer de todos os instrumentos legais à sua disposição para implementar as políticas públicas com viés ecológico, e, por via de consequência, melhorar a qualidade de vida do seu povo.

Com relação aos instrumentos jurídicos econômicos atinentes à ciência do Direito Tributário, a presente pesquisa voltar-se-á à análise dos principais aspectos necessários à implementação de tributos ambientais, no âmbito municipal, aptos a promover a preservação da natureza.

Como será visto, o Estado, por meio de sua ingerência na economia, através da instituição de exações ou de benefícios fiscais, pode conduzir o particular a promover ações em prol do meio ambiente natural.

Neste contexto, será analisado, no próximo capítulo, como o particular pode se revelar um aliado para a administração alcançar esse fim constitucional do direito ao meio ambiente saudável, desde que tenha motivos econômicos e fiscais para atuar em acordo com as práticas sustentáveis, sem degradar os finitos recursos naturais.

---

<sup>107</sup> GRANZIERA, Maria Luiza Machado. **Direito de Águas**: disciplina jurídica de águas doces. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 196.



### 3 A INSTRUMENTALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS PARA A TRANSFORMAÇÃO SOCIAL. DA SANÇÃO À INDUÇÃO: TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

Na contemporaneidade, a ciência jurídica vem aprofundando a análise acerca da aptidão das normas jurídicas em transformar e conformar a ordem social. Neste prisma, Alf Ross destaca a importância da análise da sociologia do direito aplicado à filosofia jurídica, em virtude da sua conexão com a política jurídica. Assim, enfatiza o autor que a filosofia do direito deve estar fundamentada em uma ótica sociológica, por considerar ainda que, em última análise, todas as proposições jurídicas dizem respeito a uma realidade social<sup>108</sup>.

As leis gozam de importante função estruturante das dinâmicas sociais e, por meio delas, o Estado pode traçar as políticas públicas e intervir nos rumos e contornos que almeja para a evolução da sociedade, mesmo que eventualmente estes fins não sejam alcançados.

É cediço que uma ordenação jurídica - constituída por um sistema normativo eminentemente prescritivo - volta-se a regulamentar as condutas dos atores sociais através de normas de conduta, não obstante, também regulamente o modo de exercício do poder, a partir das normas de competência.

As normas que prescrevem condutas podem torná-las obrigatórias, facultativas ou, como se verá, desejadas. Todas guardam relação com o grau de liberdade jurídica do destinatário normativo, sendo as últimas, aquelas em que há uma certa margem de escolha não tão ampla quanto a facultativa nem tão restrita quanto a obrigatória, tendo em vista que a incidência normativa tende a induzir o indivíduo a uma direção desejada pelo legislador.

Pode-se denominar de indutora a espécie de norma jurídica pertencente ao gênero de normas de conduta (omissivas ou comissivas), que tem por objetivo moldar comportamentos dos indivíduos.

Sob tal perspectiva, será analisado como que, por intermédio das normas de condutas (indutoras), o legislador pode, ao conformar as múltiplas interações sociais, induzir ou dissuadir a ocorrência de determinados fatos e comportamentos por uma via persuasiva ou indireta<sup>109</sup>.

<sup>108</sup> ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Tradução: Edson Bini. 2.ed. São Paulo: Edipro, 2007. p. 51-52.

<sup>109</sup> Com esopeque em Bobbio “as medidas diretas visam tornar impossível um determinado comportamento, caso se trate de medidas negativas, ou necessário, caso se trate de medidas positivas. Em relação às medidas indiretas, ao contrário, o comportamento não desejado ou desejado, continua sendo possível, mas se torna mais difícil ou mais fácil, ou, então, uma vez praticado, é seguido por medidas que pretendem a sua retribuição ou reparação”. BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007. p. 31.

Vale destacar que, para Alf Ross, as normas de condutas seriam dirigidas em verdade aos juízes, tratando-se de uma diretiva aos tribunais e não ao particular. De igual modo, reduz as normas de competência às normas de conduta, enquanto diretivas ao judiciário<sup>110</sup>.

O autor aduz, ainda, que para os particulares haveria uma norma decorrente da diretiva inerente ao receio do indivíduo do que poderá vir a ocorrer em caso de não cumprimento de uma norma jurídica. Para tanto, se desejar, a fim de evitar a reação, poderá o particular se portar de acordo com o padrão normativo. Exemplifica que: “As normas do direito penal são redigidas dessa maneira. Nada dizem a respeito da proibição aos cidadãos de cometerem homicídio, limitando-se a indicar ao juiz qual será a sentença em tal caso”<sup>111 112</sup>.

Tradicionalmente, o Estado se vale da força para fazer cumprir as leis, devido à concepção eminentemente coativa do sistema jurídico, cunhado para viabilizar, por meio do uso do aparato estatal, o cumprimento das sanções jurídicas punitivas, garantindo a efetividade das normas estabelecidas<sup>113</sup>.

Do ordenamento jurídico decorrem as normas que “estatuem atos de coação atribuíveis à comunidade jurídica”<sup>114</sup>. Assim, o Direito pode ser compreendido, enquanto ordem social, como a força estatal juridicamente organizada<sup>115</sup>. De acordo com Alf Ross, a unidade de um ordenamento jurídico decorre de uma característica comum às normas jurídicas que são, direta ou indiretamente, diretivas para regulamentar o exercício do monopólio da força estatal<sup>116</sup>.

Não será aprofundada a questão relacionada à coação física quando da execução forçada da sanção exercida pelas autoridades em caso de resistência, a fim de sub-rogar no plano fático

---

<sup>110</sup> ROSS, 2007, p. 58.

<sup>111</sup> Ibidem, p. 57-58.

<sup>112</sup> Ross conclui que “o verdadeiro conteúdo da norma de conduta é ser uma diretiva para o magistrado, sendo a ‘instrução (diretiva)’, para os cidadãos uma norma derivada “em sentido figurado” inferida daquela. Não obstante, admite que as normas jurídicas derivadas, ou deduzidas, também exercem uma função motivadora independente do receio da consequência jurídica (nota de rodapé 4)”. Ibidem, p. 58.

<sup>113</sup> “Uma outra característica comum às ordens sociais a que chamamos Direito é que elas são ordens coativas, no sentido de que reagem contra as situações consideradas indesejáveis, por serem socialmente perniciosas - particularmente contra condutas humanas indesejáveis - com um ato de coação, isto é, com um mal - como a privação da vida, da saúde, da liberdade, de bens econômicos e outros -, um mal que é aplicado ao destinatário mesmo contra sua vontade, se necessário empregando até a força física -coativamente, portanto”. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 23.

Importante destacar que Kelsen, na obra *Teoria Pura do Direito*, utiliza de acepções diferentes para se referir a coação, por vezes, similar à de coerção, como quando utiliza a expressão para se referir aos “atos a executar mesmo contra a vontade de quem por eles é atingido e, em caso de resistência, com o emprego da força física”, o que pode causar ruídos na comunicação. Ibidem, p. 76.

<sup>114</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 8.ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. p.36.

<sup>115</sup> Do ponto de vista sociológico, Kelsen distingue as sanções entre imanentes e transcendente. Explica que o caráter transcendente seria metajurídico, oriundo da crença dos indivíduos, já a sanção imanente seria aquela que ocorre de maneira heterônoma, dentro da sociedade, sendo o Direito uma sanção socialmente organizada. Ibidem.

<sup>116</sup> ROSS, op. cit., p. 63.

a vontade do indivíduo ao cumprimento compulsório do consequente normativo descumprido<sup>117118</sup>, até mesmo porque a “coação é ato do lesado e não elemento da norma”<sup>119</sup>.

Aqui interessa a denominada coação psíquica, ou melhor, a coerção que reside na aptidão de influenciar a motivação dos sujeitos destinatários das normas por receio das sanções abstratamente estipulada<sup>120</sup>.

Embora, como bem explica Goffredo Telles Júnior: “O que intimida, o que causa receio, não é a norma jurídica, não é a regra num pedaço de papel. O que intimida, o que causa receio, é a reação do lesado, após a ação violadora da norma; é a coação legal, que o lesado fica autorizado a exercer”<sup>121</sup>. Por conta disso, o autor prefere a expressão coatividade como sinônimo de coercibilidade, ao dispor que trataria da “possibilidade de coagir. Não é a coação em ato. É a coação em potência”<sup>122</sup>.

Nesse compasso, este capítulo se propõe a analisar a instrumentalidade das normas jurídicas, sob a perspectiva estruturante de natureza indutora. Para tanto, serão aprofundados os estudos sobre as teorias: promocional, direcionadora e indutora das normas, mormente a sua capacidade de influenciar no comportamento dos destinatários normativos, sem a necessidade de se valer da repressão proibitiva, em face do seu potencial transformador de condutas que o Estado não quer perpetuar.

Ao final, será vista a aptidão das normas tributárias para induzir a prática de comportamentos desejáveis pela vantajosidade das desonerações fiscais e, mais detalhadamente, pela previsão do ônus da exação tributária extrafiscal, introduzindo-se, desta forma, as premissas para o estudo da tributação ambiental.

---

<sup>117</sup> Anota Padilha, que o exercício da jurisdição estatal consubstancia-se em um ato coação. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 33.

<sup>118</sup> Para Ihering o Direito é uma força viva, leciona que: “O fim do Direito é a paz; o meio de atingi-lo, a luta. O Direito não é uma simples ideia, é força viva. Por isso a justiça sustenta, em uma das mãos, a balança, com que pesa o Direito, enquanto na outra segura a espada, por meio da qual se defende. A espada sem a balança é a força bruta, a balança sem a espada é a impotência do Direito. Uma completa a outra. O verdadeiro Estado de Direito só pode existir quando a justiça bradir a espada com a mesma habilidade com que manipula a balança”. IHERING, Rudolf Von. **A luta pelo direito**. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 27.

<sup>119</sup> TELLES JUNIOR, Goffredo. **O direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica**. 6. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 1985. p. 375.

<sup>120</sup> Segundo Coimbra Silva, a coerção seria “uma pressão exercida sobre a consciência dos súditos da norma, seus destinatários, induzindo a conformação da vontade, que é livre, àquela prescrita”. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: QuartierLatin, 2007. p. 52.

<sup>121</sup> TELLES JUNIOR, op. cit., p. 380.

<sup>122</sup> Ibidem, p. 378.

### 3.1 A FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO

De acordo com Norberto Bobbio, os estudiosos do direito se preocupavam mais em analisar o Direito em si mesmo, do ponto de vista estrutural, enfrentando o questionamento acerca do que consiste o Direito, ao invés de se ocupar do aspecto funcional e indagar, para que serve o Direito?<sup>123</sup> O *jus* filósofo atribuiu este viés da tradição jurídica, mais precisamente, às lições das teorias kelseniana e jheringana<sup>124</sup>.

Na doutrina pura do direito, Hans Kelsen não “considera o objetivo perseguido e alcançado pelo ordenamento jurídico, mas considera, apenas e tão somente, o ordenamento jurídico; e considera o ordenamento jurídico na autonomia da sua estrutura, e não em relação a este seu objetivo”<sup>125</sup>, na medida em que o direito consiste em um instrumento específico apto para exercer as mais diferentes funções<sup>126</sup>.

Atualmente, para perseguir as políticas públicas, a Administração tem se utilizado, cada vez mais, da instrumentalidade do direito positivo para intervir de modo direto e indireto na sociedade. Segundo Eros Grau, aquela “mão invisível” do liberalismo de Adam Smith, foi repaginada pela atuação mais visível do Estado Social. Por conta disso, as funções do direito não são mais objeto de estudo apenas da sociologia do direito, mas também da ciência jurídica<sup>127</sup>.

Assim, será objeto deste item, a evolução do conceito de sanção jurídica, e, conseqüentemente do paradigma do direito protetivo-repressor para o direito premial, nos moldes cunhados por Norberto Bobbio.

#### 3.1.1 Repressão e a sanção jurídica negativa

A função repressiva do ordenamento jurídico é reforçada pelas sanções negativas e, de acordo com a teoria normativa clássica, toda norma, para ser jurídica, deve descrever um fato e prescrever uma conduta ligada a uma consequência<sup>128</sup>.

---

<sup>123</sup> BOBBIO, 2007, p. 53.

<sup>124</sup> *Ibidem*, p. 85.

<sup>125</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 72.

<sup>126</sup> Acerca do assunto, ver mais em KELSEN, *ibidem*.

<sup>127</sup> GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 8.ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p.27.

<sup>128</sup> Excepcionalmente, segundo a lição kelseniana, a única norma que não possui uma sanção seria aquela subjacente a uma obrigação natural. KELSEN, 2009, p. 27.

Georg Hegel destaca a origem da organização jurídica eminentemente proibitiva como fruto da passagem do homem do estado de natureza para o estado civil, e, por via de consequência, a necessidade de se garantir o convívio harmonioso entre todos<sup>129</sup>.

Para Edvaldo Brito, trata-se de uma característica do modelo de Estado Liberal que “mantinha-se arredoio, fora, portanto, da atuação no campo próprio da sociedade civil, apenas coordenando a vida desta, como mero espectador da cena privada. Não era um protagonista”<sup>130</sup>. Assim, alicerçado pelo valor da liberdade, o Estado permitia aos particulares o exercício daquilo que não fosse proibido, sendo o Direito utilizado mormente para proibir, restringindo as liberdades individuais.

Na visão kelseniana, o ordenamento jurídico estabelece um "dever-ser", e, por isso, de uma conduta proibida, decorrerá uma sanção. Para Hans Kelsen, todo comando jurídico deve conter uma sanção:

[...] o Direito impõe uma conduta determinada somente por ligar à conduta contrária um ato de coação como sanção, de modo que uma certa conduta somente depois de juridicamente imposta pode ser considerada como conteúdo de um `dever jurídico`, quando o oposto é a condição à qual uma norma liga uma sanção<sup>131</sup>.

Hans Kelsen compreende a norma jurídica, dentro da lógica deôntica<sup>132</sup>, como um dever-ser, ou seja, é “algo que deve ser ou acontecer”. Com isso, diante do “sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida ou, especialmente, facultada”, a vontade desse sentido seria um ser. Não obstante, ao prescrever um padrão normativo de conduta, no plano fático, o comportamento pode ser de acordo ou contrário à previsão abstrata da norma (lícito ou ilícito)<sup>133</sup>.

De acordo com a Escola de Viena, a sanção consistiria na essência da norma jurídica<sup>134</sup>, considerada ainda como uma norma primária, conquanto a prescrição abstrata de um juízo hipotético seria a norma secundária, pressuposto, até mesmo, considerado dispensável para existência da norma jurídica primária<sup>135</sup>.

Contudo, não se pode olvidar que existem textos normativos elaborados de acordo com o devido processo legislativo que não possuem em sua estrutura o elemento sancionador. Karl

<sup>129</sup> HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da filosofia do direito**. Tradução: Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 41.

<sup>130</sup> BRITO, Edvaldo Pereira de. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 58.

<sup>131</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986. p. 182.

<sup>132</sup> Modais deônticos básicos, quais sejam: I- de dever (obrigação), II- de proibir e III- de permitir.

<sup>133</sup> KELSEN, 2009, p, 4-6

<sup>134</sup> Idem, 1998.

<sup>135</sup> Ibidem, p. 27.

Larenz define como sendo proposições incompletas aquelas normas que precisam ser interpretadas em relação a outros textos normativos, ou seja, podem desempenhar uma função aclaratória, restritiva ou remissiva à outra norma<sup>136</sup>.

Herbert Hart não considera a sanção um elemento necessário para a configuração de uma norma jurídica e sustenta que as normas que estabelecem competência careceriam do elemento sancionador, rechaçando o argumento de que uma nulidade subjacente à inobservância da regra de competência seria uma sanção. Nesse sentido, compreende-se que uma invalidade não acarretaria um mal ao destinatário da nulidade e, além disso, sustenta que a sanção serviria para evitar a ocorrência da prescrição hipotética, o que não seria o caso de uma norma que atribui uma competência<sup>137</sup>.

Norberto Bobbio considera a sanção um reforço coercitivo da imperatividade normativa, pois ainda que topograficamente não esteja contida na estrutura de uma norma individual, pode ser extraída do ordenamento jurídico sistematicamente considerado, e, por conta disso, “o caráter das normas jurídicas está no fato de serem normas, [...], com eficácia reforçada”<sup>138</sup>.

Neste sentido, a sanção transmuda do campo de validade para o campo da sua eficácia, haja vista que o elemento sancionador não necessariamente compõe a estrutura de cada norma individual, desde que o ordenamento preveja a consequência jurídica para o descumprimento da prescrição normativa. “Segue-se daí que, conquanto normas jurídicas sejam coercivas, nem por isso são necessariamente coativas”<sup>139</sup>.

Ainda de acordo com Norberto Bobbio:

A sanção pode ser definida, por esse ponto de vista, como o expediente por meio do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias; é, portanto, uma consequência do fato de que em um sistema normativo, diferentemente do que ocorre em um sistema científico, os princípios dominam os fatos, em vez de os fatos, os princípios<sup>140</sup>.

Ensina Karl Engisch que “a regra jurídica consta de hipótese legal e consequência jurídica”, com isso, ao invés de sanção, inclui, na estrutura, a consequência jurídica, que

---

<sup>136</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução: José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991. p. 359-362.

<sup>137</sup> HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. Tradução: A. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994. p. 42.

<sup>138</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução: Ariani Bueno Sudati e Fernando Pavan Baptista. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016. p. 159.

<sup>139</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 90.

<sup>140</sup> BOBBIO, op. cit., p. 151.

decorre daquilo que “se prescreve ou estatui”, ou ainda “a constituição de um direito ou de um dever, ou aquilo a que o direito e o dever se referem: a prestação, a pena etc.”<sup>141</sup>

Tal perspectiva não implica uma negação da lógica deontológica positivista, pois a estrutura lógica permanece a mesma “se A, então B”, vez que a ciência jurídica prescreve o que deve ser. Todavia, evolui-se na compreensão da conclusão “B”, que não necessariamente consistirá em uma sanção, mas sim, em uma consequência normativa.

Atualmente, não restam dúvidas de que há diversas normas, mormente as normas-princípios, que não possuem intrinsecamente em sua estrutura o elemento sancionatório, ainda que propensas a revelar uma consequência jurídica.

O sistema jurídico não deve ser analisado isoladamente, e o texto legal não se confunde com a norma extraída da interpretação dos dispositivos do ordenamento organicamente considerado. É dizer que a aceção normativa não decorre da análise singular do texto, mas sim, do pertencimento e reconhecimento dentro de um determinado ordenamento jurídico.

Nesta linha, Miguel Reale destaca que a violação é inerente ao próprio Direito, pois decorre do livre arbítrio praticar uma conduta lícita ou ilícita. Desta forma, conceitua a sanção como “toda consequência que se agrega, intencionalmente, a uma norma, visando ao seu cumprimento obrigatório”<sup>142</sup>, aduzindo, em complemento, que se recair força física sobre a medida, haverá coação, compreendendo esta como uma espécie de sanção de ordem física<sup>143</sup>.

Paulo Silva escreve, em arremate, que:

Sanção é, pois, a descrição abstrata de uma consequência jurídica indesejável prescrita no comando da norma secundária imputável à prática de seu pressuposto fático (*stricto sensu*, ato ilícito), enquanto coação é a sua imposição *in concreto*. Esta pode nunca acontecer, bastando para tanto, que a norma (primária ou endonorma) não seja violada<sup>144</sup>.

Acerca da importância da sanção, para a teoria de Hans Kelsen, explica Tércio Ferraz Junior:

Kelsen atribui à sanção uma função primordial: é ela que caracteriza o preceito normativo. Se a norma é um dever-ser, o que se deve é a sanção, diz Kelsen. O comportamento é prescrito à medida que se lhe atribui à sanção. [...] O objeto imediato é a sanção que se lhe imputa. Normas jurídicas são, pois, imperativos sancionadores. Ademais, são também imperativos condicionais, posto que a prescrição da sanção impera sob a condição do comportamento ao qual ela é imputada<sup>145</sup>.

<sup>141</sup> ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução: João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 31.

<sup>142</sup> REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20. ed. São Paulo. Saraiva. 2002. p.260.

<sup>143</sup> Ibidem..

<sup>144</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: QuartierLatin, 2007. p. 51.

<sup>145</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 92 e 93.

Ainda que em sua teoria do direito, Hans Kelsen vislumbrasse as sanções em suas acepções positiva e negativa - pois o direito não seria exclusivamente prescritivo ou imperativista, admitindo as normas que estabelecem recompensas - não considera esta a função primordial do direito<sup>146</sup>.

Do ponto de vista sociopsicológico, o prêmio e o castigo são prescritos com objetivo de motivar a conduta socialmente almejada, seja pelo desejo da recompensa, seja pelo receio da punição, visto que:

A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo quaisquer conseqüências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar à esta conduta oposta uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio, que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção<sup>147</sup>.

A ênfase da teoria pura gira ao redor das sanções punitivas, posto que “o prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção. No entanto, usualmente, designa-se por sanção somente a pena [...] não o prêmio ou a recompensa”<sup>148</sup>.

### 3.1.2 A teoria funcionalista de Bobbio: Sanção jurídica positiva

Em que pese prevalecer na ciência do direito a acepção normativa eminentemente coercitiva, o ordenamento jurídico não se resume às funções repressivas ou protetivas para fins de pacificação dos conflitos sociais, possuindo, também, uma importante função promocional e direcionadora de comportamentos desejáveis.

A teoria do direito protetor está intimamente vinculada às normas positivas, que impõem comandos e às negativas de caráter proibitivo. Já as teorias repressivas estariam atreladas às sanções positivas e negativas, não obstante seja possível que existam normas prescritivas de comandos de prestações positivas otimizadas por um conseqüente sancionatório coativo.

Ademais, as normas proibitivas podem ser utilizadas como instrumentos para encorajar a não realização de uma conduta indesejada. Diante disso, Norberto Bobbio vislumbra quatro

---

<sup>146</sup> KELSEN, 2009. p. 27.

<sup>147</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984. p. 49.

<sup>148</sup> Idem, 2006, p. 32.

cenários: a) comandos encorajados por prêmios; b) comandos reforçados por punições; c) proibições incentivadas por prêmios; d) proibições promovidas por castigos<sup>149</sup>.

Enquanto as normas repressoras se dedicam a impedir a prática de comportamentos não desejados, do ponto de vista promocional, o direito vigente objetiva fomentar a adoção de condutas positivas para a coletividade<sup>150</sup>.

Por conseguinte, Norberto Bobbio, em sua teoria funcionalista, sem rechaçar a teoria pura, sustenta que além dos mecanismos de controle social, sempre que possível, a pacificação social poderia ser buscada por meio de proposições encorajadoras de condutas em contraponto ao tradicional uso da força pelo aparato estatal para desencorajar os indivíduos. Desta forma, propõe-se que o direito seja utilizado para a direção social e não apenas como meio de controle, por meio da otimização da sua função promocional<sup>151</sup>.

Se de um lado o ordenamento jurídico busca impedir a ocorrência de fatos, os tornando antijurídicos, impossíveis ou de difícil realização, de outro, as normas promocionais visam o inverso, ou seja, tornar necessário ou facilitar a execução de uma determinada postura, deixando-a mais atrativa e vantajosa ao indivíduo<sup>152</sup>.

Segundo Norberto Bobbio, a norma jurídica que prescreve uma conduta como necessária ou torna impossível a realização de um ato é uma medida direta. Por sua vez, as demais posturas são alcançadas por meios indiretos, pois o comportamento, em que pese ser indesejável, é juridicamente possível. No entanto, pode ter facilitada ou dificultada a sua prática, de modo que a norma tem o potencial abstrato de promover a conduta desejada<sup>153</sup>.

Acerca da capacidade normativa para encorajar a realização de ações desejáveis, Norberto Bobbio exemplifica: “na operação pela qual A procura influenciar o comportamento desejado (não importa se comissivo ou omissivo) de B, ou facilitando-o ou atribuindo-lhe consequências agradáveis”<sup>154</sup>.

Assim, os mecanismos de encorajamento podem exercer a sua função em dois momentos distintos, tanto *a posteriori*, por meio do favorecimento de uma ação já praticada, quanto aprioristicamente ou simultaneamente, a fim de encorajar a realização de uma conduta. Neste sentido, Norberto Bobbio preconiza que a sanção positiva pode ser uma consequência

---

<sup>149</sup> BOBBIO, 2007, p. 6.

<sup>150</sup> Ibidem, p. 2.

<sup>151</sup> Ibidem, p. 208-209.

<sup>152</sup> Ibidem, p. 15.

<sup>153</sup> Ibidem, p. 16.

<sup>154</sup> Ibidem, p. 16.

que sucede uma ação ou uma prescrição que favorece e facilita, intervindo nos requisitos e tipos de posturas incentivadas, promovendo a sua ocorrência<sup>155</sup>.

De acordo com o momento, o Estado pode se valer de dois instrumentos promocionais, quais sejam: os de recompensa, de modo a premiar o particular pelo resultado de uma atividade encorajada ou, de forma antecedente, criando incentivos para promover o exercício das condutas desejadas<sup>156</sup>.

Com relação à característica retributiva da sanção premial, Norberto Bobbio pondera que:

Há sanções positivas, como os prêmios, que têm função exclusivamente retributiva: são uma ação favorável a um comportamento vantajoso para a sociedade. Mas pode haver, também, sanções positivas que visam compensar o agente pelos esforços e pelas dificuldades enfrentadas, ou pelas despesas assumidas, ao proporcionar à sociedade uma vantagem; essas sanções têm valor não de mero reconhecimento, mas (inclusive) de compensação<sup>157</sup>.

Sob tal prisma, José Ascensão vislumbra a existência de um Direito Premial, considerando que: “Aos actos das partes podem corresponder, em vez de consequências desfavoráveis, prêmios ou vantagens. Este tipo de reacção tem interessado sucessivamente mais aos autores modernos. Fala-se mesmo num Direito Premial, a este dedicado”<sup>158</sup>.

Acerca das funções normativas, os comandos proibitivos e as prescrições que dificultam a realização de determinados atos, geralmente, visam desencorajar as ações com o desiderato de manter a ordem social já constituída. Por outro lado, as normas promocionais visam à alteração de padrões de condutas, com aptidão para transformar as práticas sociais<sup>159</sup>.

A principal diferença entre o sistema protetivo-repressor e o promocional, segundo Gisane Dantas, “reside no fato de que ao primeiro interessam os comportamentos socialmente não desejados, considerando que o seu objetivo é impedir, ao máximo, a sua prática, enquanto ao ordenamento jurídico promocional interessam os comportamentos socialmente desejáveis”<sup>160</sup>.

Neste sentido, Antônio Machado sustenta que uma legislação de perfil promocional pode protagonizar alterações de cunho social e político, revelando-se “um instrumento

---

<sup>155</sup> BOBBIO, 2007, p. 17.

<sup>156</sup> Ibidem, p. 72.

<sup>157</sup> Ibidem, p. 23 e 24.

<sup>158</sup> ASCENSÃO, José de Oliveira. **O Direito: Introdução e Teoria Geral**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1977. p. 53.

<sup>159</sup> BOBBIO, op. cit., p. 19.

<sup>160</sup> DANTAS, Gisane Tourinho. Função promocional do direito e sanção premial na perspectiva metodológica de Durkheim. **Revista Direito UNIFACS** – Debate Virtual, n. 149, nov. 2012. ISSN 1808-4435. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/2374/1743>. Acesso em: 31 jul. 2021.

transformador de relações sociais superadas e incompatíveis com o mundo atual, caracterizado por conflitos de massa, por reivindicações políticas e por uma crescente organização participativa da sociedade civil”<sup>161</sup>.

No próximo tópico será visto como o Estado pode direcionar as condutas dos particulares sem se valer, apenas, de normas proibitivas ou premiaias, e quais as principais ferramentas que dispões para tanto.

### 3.2 AS NORMAS DIRECIONADORAS

No início do século XX, a partir da mudança do modelo de Estado Liberal para o Social, em que se tem como referencial jurídico positivo as Constituições mexicana (1917) e alemã (1919), o Estado, antes passivo e garantidor das liberdades, com uma regulamentação de cunho proibitivo, passou a assumir um papel cada vez mais dirigista e intervencionista<sup>162</sup>.

O Estado, que pode buscar um fim público por meio de diversos atos jurídicos, normalmente, o faz diretamente através dos seus órgãos ou prescrevendo normas veiculadoras dos postulados deonticos básicos (permissão, proibição e mandamento).

Porém, conforme explica Paulo Pimenta, citando as lições de Paul Kirchhof, é possível que a administração aja por meio indireto, a fim de estruturar a realidade. Para isso, pode se valer de ferramentas que visem à “cooperação” do particular<sup>163</sup>.

Ao influenciar a economia privada, com base no seu poder financeiro, a Administração, valendo-se de um poder direcionador e não necessariamente ordenador, pode agir, mesmo indiretamente, para alcançar os fins públicos. Desta forma, o Estado pode atingir por meio de terceiros, de forma até mesmo inconsciente do destinatário, determinado efeito pretendido pela Administração, que controla conscientemente, mas de forma indireta, os acontecimentos no plano fático<sup>164</sup>.

Com efeito, em razão da função normativa de caráter direcionador, torna-se possível à Administração estabelecer uma relação de simbiose entre a iniciativa privada e o ente público, estimulando um auxílio recíproco de cunho facilitador para o alcance das políticas estatais com maior eficiência.

---

<sup>161</sup> MACHADO, Antônio Alberto. **Ensino jurídico e mudança social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 113.

<sup>162</sup> BRITO, 2015, p. 58.

<sup>163</sup> PIMENTA, 2020, p.1.

<sup>164</sup> Ibidem, p.3-4.

Diferentemente das normas mandamentais clássicas, veiculadas por meio de ordens e proibições, com a prescrição de um ônus ou de um benefício, ainda que no âmbito da esfera de liberdade individual para fazer ou não fazer, há uma maior possibilidade de alcance do efeito prático desejado pelo Estado<sup>165</sup>.

Embora não haja garantia de resultado, na sociedade capitalista de risco, é comum a iniciativa privada analisar as vantagens e desvantagens financeiras de observar ou não uma norma impositiva, calculando os riscos que podem vir a ser suportados em caso de descumprimento da norma proibitiva.

Como visto no tópico anterior, uma norma pode ser elaborada com objetivo de que o sujeito pondere se é interessante ou não cumpri-la, podendo ser incentivado pela consequência positiva, acaso opte por se portar de acordo com a prescrição, para alcançar o benefício ou facilitação desejada. Noutra giro, as consequências consideradas negativas visam desempenhar um papel protetor de atos lícitos e repressor de ilícitos<sup>166</sup>.

Em relação à visão funcional de Norberto Bobbio, as normas que desencorajam as condutas almejam a manutenção do *status quo* social, estimulando um *non facere*, conquanto as normas com consequências positivas visam alterar a realidade social, incentivando condutas de interesse social<sup>167</sup>.

Os instrumentos econômicos à disposição do Estado para incentivar ou desincentivar condutas têm ganhado espaço, na medida em que potencializam a eficácia e a efetividade dos preceitos previstos na ordem jurídica.

Ao conduzir as pessoas físicas e jurídicas à consecução de objetivos públicos, a Administração consegue desafogar as suas atividades e otimizar os esforços na prestação das suas tarefas constitucionais, mormente voltadas à expansão das políticas públicas de desenvolvimento social.

Assim, ao invés de agir por seus órgãos, o Estado pode atingir, através dos particulares, um determinado efeito perseguido pela Administração Pública<sup>168</sup>. Ao passo que, o particular se beneficia da adoção das condutas encorajadas pelo ordenamento, o Estado consegue exercer o seu mister com mais eficiência.

---

<sup>165</sup> PIMENTA, 2020, p.5.

<sup>166</sup> BOBBIO, 2007, p. 2.

<sup>167</sup> Ibidem, p. 19.

<sup>168</sup> Ibidem, p. 2.

A mediatidade da tarefa estatal é um fato evidenciado pela realização direta por um particular de uma missão, originariamente, de competência estatal, que se vale de terceiros para alcançar (indiretamente) uma finalidade pública<sup>169</sup>.

Os mecanismos que o Poder Público dispõe para orientar a ação do particular afetado pela norma jurídica são basicamente de duas naturezas: por meio da previsão de um ônus para a realização de determinada conduta, ou via incentivos à promoção dos comportamentos desejados<sup>170</sup>.

Desde a antiguidade, observa-se, do ponto de vista ético, a função dos instrumentos normativos em sua dupla acepção: sob o viés positivo da consequência jurídica com caráter premial, facilitador ou compensador, e pela faceta negativa tipicamente punitiva, protetiva ou repressiva<sup>171</sup>.

O lado mau do castigo e o positivo da recompensa da boa conduta podem ser veiculados por normas que promovam diretamente um benefício, incentivando uma ação, ou na ausência de previsão de uma desvantagem para o destinatário da norma. Desta forma, as sanções positivas e negativas podem ser de natureza atributiva ou privativa<sup>172</sup>.

De acordo com Norberto Bobbio, o encorajamento pode ser fruto de uma previsão de prêmio de natureza econômica, como uma compensação financeira, social e moral (condecorações e honrarias) ou um tratamento jurídico diferenciado (privilégio). Em sentido contrário, a sanção negativa pode consistir em um “mal econômico (uma multa), social (banimento), moral (desonra), jurídico (perda da capacidade de elaborar testamento), ou físico (de açoites à decapitação)”<sup>173</sup>.

De acordo com Paulo Bezerra, o Direito possui basicamente duas funções: a “conservadora, pois corresponde ao elemento estático da realidade social, e a função transformadora, ligada ao aspecto dinâmico da sociedade (influências recíprocas dos diversos fatores condicionantes da vida em grupo)”<sup>174</sup>.

Com isso, o Direito, antes eminentemente proibitivo e permissivo (protetivo-repressor), de viés nitidamente conservador do *status quo*, passou, também, a utilizar as normas jurídicas,

---

<sup>169</sup> BOBBIO, 2007, p. 4.

<sup>170</sup> Ibidem, p. 4.

<sup>171</sup> Neste prisma, a lição aristotélica: “Disto são válidos testemunhos, já os indivíduos em particular, já os próprios legisladores, os quais castigam e punem aqueles que cometem ações perversas, quando as não tenham feito à força ou por ignorância, de que sejam eles as causas: honram, ao contrário, quem executa os belos empreendimentos como para incitar a estes e refrear aqueles”. ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução: Cássio M. Fonseca. São Paulo: Atena Editora, 1950. p. 71.

<sup>172</sup> BOBBIO, op. cit., p. 24.

<sup>173</sup> Ibidem, p. 24-25.

<sup>174</sup> BEZERRA, Paulo César Santos. **Sociologia jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 37-38.

no intuito de estimular e encorajar os comportamentos atrelados aos fins promovidos e desejados, adquirindo uma feição promocional e transformadora, a partir de uma “postura prospectiva de mudança de futuro, de projeto de vida”<sup>175</sup>.

O Estado brasileiro, a partir da Constituição Federal de 1988, tem entre os seus objetivos fundamentais promover o bem de todos, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades sociais e construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Desempenhar tais missões em descompasso com a iniciativa privada é uma tarefa árdua. Porém, a partir das normas direcionadoras, o Poder Público pode encorajar as atividades que beneficiem a sociedade de maneira geral e desestimular as práticas indesejadas para o bem comum que o Estado não almeja proibir.

O particular pode se beneficiar duplamente: de modo imediato - como fruto do exercício da conduta encorajada, seja por meio de um incentivo governamental de caráter econômico, seja pela desnecessidade de suportar um encargo estabelecido em lei - e, indiretamente, uma vez que haverá um ganho social coletivo em virtude do incremento do alcance da finalidade pública promovida em decorrência do aumento potencial da eficiência estatal.

Há uma estreita relação entre os princípios que regem a ordem social e econômica, como exemplo, a Constituição Federal preconiza em seu artigo 170, mais precisamente no inciso VI, a proteção do meio ambiente, enfatizando a possibilidade de tratamento diferenciado de acordo com o grau de impacto ambiental dos produtos e serviços, bem como dos respectivos processos produtivos e de prestação<sup>176</sup>.

Neste desiderato, será visto como o poder de tributar, amparado pelas normas tributárias, revelam especial aptidão para direcionar condutas, na medida em que o tributo pode ser utilizado como um gravame para determinados tipos de fatos que o Estado visa modificar, sem proibir.

Como exemplo de direcionamento, a norma tributária pode onerar um determinado bem de consumo, de modo a desestimular a aquisição de determinado produto, sem a necessidade de se valer de uma proibição direta de comercialização. Nesse compasso, por conta no ônus

---

<sup>175</sup> BAHIA, Saulo José Casali; DIAS, Sérgio Novais. **Constituição e a revisão de 1993**. Salvador: Ciência Jurídica, 1992. p. 40.

<sup>176</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:

[...]

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); [...]”. BRASIL, 1988.

financeiro, o particular, ainda que, inconscientemente, é objeto potencial do efeito desejado pela Administração<sup>177</sup>.

De igual sorte, através de incentivos fiscais, o Estado consegue provocar comportamentos de terceiros para o alcance ou a manutenção de determinada conjuntura econômica. A exemplo de privilégios fiscais, podem ser concedidos ao setor automobilístico a fim de alavancar a aquisição de veículos elétricos, híbridos ou que utilizem biocombustíveis e, com isso, fortalecer este setor do mercado estimulando o seu consumo.

Assim, faz-se possível que o particular, visando a um benefício, realize uma conduta alinhada a um fim constitucionalmente previsto<sup>178</sup>. No caso do presente trabalho, o fim constitucional almejado é o da preservação ambiental, indispensável à sadia qualidade de vida.

Alinhavadas as premissas que permeiam o estudo das normas direcionadoras, com arrimo nas lições ora esposadas, impende analisar, mais detidamente, a importância das normas tributárias, com a finalidade distinta da arrecadação (extrafiscais), aptas à indução de comportamentos.

### 3.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E A EXAÇÃO EXTRAFISCAL

A norma indutora tem por objeto mediato o comportamento que visa ser realizado pelo destinatário normativo e imediato, o bem da vida ou relação jurídica tutelada promovidos pelo estímulo da conduta desejada.

Conforme leciona Paul Kirchhof, o Estado (moderno) pode intervir no comportamento dos súditos em grande escala, com base no seu poder financeiro<sup>179</sup>. Como visto, pode influenciar, até mesmo, indiretamente, na área social e econômica, por intermédio do seu poder normativo (direcionador), seja através da pressão exercida pelo dinheiro via tributação, seja pela concessão de auxílios, subvenções, políticas públicas de desenvolvimento e outros incentivos.

No campo legislativo, a Administração Pública possui ampla margem para alterar regimes jurídicos, de maneira a influenciar, sobretudo, o comportamento das pessoas, sendo as normas tributárias indutoras aptas a direcionar os comportamentos dos atores da economia,

---

<sup>177</sup> PIMENTA, 2020, p.5.

<sup>178</sup> Ibidem.

<sup>179</sup> KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 13.

encorajando ou desencorajando determinadas cadeias de produção e consumo, em face da instrumentalização dos tributos, notadamente, quando utilizados em sua função extrafiscal<sup>180</sup>.

As normas tributárias indutoras são espécies do gênero extrafiscal, pois existem normas, a exemplo das simplificadoras<sup>181</sup>, que não visam incrementar a arrecadação (fiscalidade), mas sim, facilitar as operações e obrigações concernentes à relação jurídico-tributária, sem necessariamente buscar induzir comportamentos<sup>182</sup>.

Desta forma, ao tratar das normas tributárias indutoras, aqui adota-se a compreensão de que serão aquelas cuja função precípua seja a intervenção sobre o domínio econômico, que devem ser utilizadas pelo Estado com o intuito de promover os objetivos constitucionais que gravitam em torno dos objetivos sociais e econômicos.

Diferentemente da norma tributária de imposição, “que forma o centro do Direito Tributário, em torno da qual todo ele se estrutura: é a que contém a descrição do fato a que se imputa o comando ‘entregue a importância x de dinheiro ao estado’”<sup>183</sup>, a apódose da norma tributária indutora não tem por finalidade principal a derivação de receita para o financiamento público, mas sim, a transformação de comportamentos.

Apesar da norma tributária de imposição não se confundir com obrigação de entregar dinheiro ao ente estatal, existe uma delimitação positiva traçada para definir o tributo e, por conseguinte, a relação jurídico-tributária. Nesse viés, há normas impositivas decorrentes de obrigações legais ou contratuais de reparação de dano, multas, indenização e ressarcimento que não possuem natureza tributária.

A norma tributária indutora, enquanto espécie de norma jurídica, possui a mesma estrutura das normas jurídicas. No entanto, por consistir em uma previsão hipotética de um fato que o legislador objetiva imprimir para (des)encorajar um comportamento, associando-se, para tanto, uma consequência jurídica, que pode ser positiva/premial ou o agravamento de uma situação, destacam-se os seus elementos finalísticos e os efeitos jurídicos.

Para se identificar o perfil das normas fiscais indutoras, far-se-á uma análise das principais correntes doutrinárias, que classicamente a caracterizam sob o enfoque finalístico

---

<sup>180</sup> Segundo José Oliveira, a “tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário”. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 37.

<sup>181</sup> A função simplificadora decorre do princípio da praticabilidade. “Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exequibilidade inspira o direito de forma global. Toda lei nasce para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito”. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 138-139.

<sup>182</sup> A esse respeito, ver mais em: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32.

<sup>183</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 52.

objetivo, intrínseco ao comando normativo, ou, subjetivo, considerando-se o fim pretendido pelo legislador. Entrementes, observar-se-ão, com base na doutrina alienígena, os aspectos concernentes aos efeitos emanados pela norma no mundo fenomênico<sup>184</sup>, se pretendem onerar ou conformar a realidade, de modo a gizir o traço característico da extrafiscalidade indutora.

O presente item volta-se à análise da tributação extrafiscal, haja vista que os benefícios fiscais não demandam maiores digressões teóricas, além das já esposadas nos itens anteriores, mais especificamente, ao tratar-se da sanção premial e das normas direcionadoras por estímulo positivo.

### 3.3.1 Tributação extrafiscal

Com espeque no artigo 174 da Constituição Federal<sup>185</sup>, Marco Greco sustenta que seria inconstitucional uma intervenção tributária que tenha o condão de inviabilizar, dificultar ou, de alguma forma, embaraçar as atividades econômicas, por entender que se uma determinada conduta não for de interesse do Estado, esta deveria ser prevista como ilícita<sup>186</sup>.

Em contraponto a essa posição, Luís Schoueri defende que o referido dispositivo constitucional não veda a intervenção estatal desincentivadora, por entender que constitui o outro lado da moeda do incentivo. Nesse sentido, cita como exemplo, a intervenção estatal prevista no artigo 184 da Carta Magna<sup>187</sup>, na qual expressamente o constituinte, intervindo na liberdade privada, desestimula a manutenção de propriedade improdutiva em nome da função social, ante à possibilidade de desapropriação<sup>188</sup>.

No entanto, como advertem Klaus Tipke e Joaquim Lang, com fulcro no ordenamento alemão, se o Estado não admitir mais a prática de uma conduta, não seria através da norma

---

<sup>184</sup> Vale destacar, que para a escola clássica do Direito Tributário brasileiro, os aspectos concernentes aos efeitos e finalidades da norma tributária, seriam questões extrajurídicas, do campo de estudo da sociologia jurídica e não da ciência jurídica. ATALIBA, Geraldo. **Elementos do Direito Tributário**. (notas taquigráficas do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 22; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 21.

<sup>185</sup> “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, **incentivo** e planejamento, sendo este determinante para o setor público e **indicativo** para o setor privado”. (grifo nosso). BRASIL, 1988.

<sup>186</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de Intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua criação. *In*: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de Intervenção no domínio econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 24.

<sup>187</sup> “Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei”. BRASIL, 1988.

<sup>188</sup> SCHOUERI, 2005, p. 52-53.

tributária a maneira legítima de inviabilizar a sua ocorrência. Para tanto, deve a Administração se valer de normas mandamentais (injunção) e/ou proibitivas<sup>189 190</sup>.

De um lado, os privilégios fiscais podem encorajar comportamentos por intermédio da redução ou supressão da carga tributária, pois, consoante o magistério de Luís Schoeuri, as isenções tributárias podem consistir em veículos de indução, quando motivam o indivíduo a seguir o padrão de conduta desejado pelo legislador<sup>191</sup>.

Assim, o desestímulo pode decorrer do aumento ou da instituição de novas exações que impactem nos custos operacionais e de consumo. Nesse sentido, a tributação, por si só, influencia a economia, na medida em que, desde a fase de formação de sua vontade, o contribuinte tem a sua liberdade mitigada no intuito de evitar a incidência do custo financeiro do tributo<sup>192</sup>.

Muito embora as desonerações fiscais consistam em excelente modo de fazer com que um particular modifique a sua conduta, via de regra, implicam violação da isonomia e queda de arrecadação, podendo, com isso, vir a configurar renúncia de receita.

Nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, salvo poucas exceções, a ampliação ou concessão de benefício fiscal que implique renúncia deve vir acompanhada de uma série de medidas para identificar o impacto orçamentário, bem como estabelecer medidas de compensação em razão da provável perda de receita pública<sup>193</sup>.

O legislador é claro ao preconizar que a renúncia engloba tanto a “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos”, além de outros mecanismos que estabeleçam regimes diferenciados<sup>194</sup>.

Por outro lado, ainda que o objetivo do tributo extrafiscal não seja aumentar a receita pública, pois “a norma tributária terá, idealmente, efeito não arrecadatório, já que tanto maior será o sucesso daquela, quanto menor será o universo de contribuintes dispostos a incorrer no fato gerador agravado”<sup>195</sup>, diferentemente do privilégio fiscal, a instituição de um tributo, cuja

---

<sup>189</sup> TIPKE; LANG, 2008. p. 438.

<sup>190</sup> Como será adiante analisado, tal entendimento se coaduna ao sistema brasileiro, por conta do conceito jurídico-positivo de tributo previsto no Código Tributário Nacional.

<sup>191</sup> SCHOUERI, 2005, p. 207.

<sup>192</sup> KIRCHHOF, 2016, p. 13.

<sup>193</sup> Nesse sentido, conferir artigo 14 da Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000. BRASIL. **Lei Complementar nº. 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 10 dez. 2020.

<sup>194</sup> Ibidem.

<sup>195</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 205.

função não seja prioritariamente fiscal, ou a oneração de uma exação já existente, não configuram renúncia de receita.

Assim, na seara tributária, a indução de comportamentos individuais pode ser realizada através da tributação com menos dispêndio de receita pública e, quiçá, com maior efetividade. Portanto, com base no poder constitucionalmente conferido de instituir tributos e com a margem de conformação que o legislador possui de regulamentar o regime tributário, alerta Ruy Nogueira que, cada vez mais, o Estado vem intervindo no domínio econômico com objetivo diverso do financiamento público, através das normas tributárias indutoras<sup>196</sup>.

De acordo com Martha Leão, Vogel leciona que é inerente a todo tributo a função de arrecadar, não obstante possam revelar paralelamente uma ou mais funções, a saber, distributiva, indutora e ou simplificadora<sup>197</sup>. Na mesma perspectiva, no âmbito da ciência financeira, Richard e Perry Musgrave explicam respectivamente a “função distributiva”, “função alocativa” e “função estabilizadora”<sup>198</sup>.

Segundo os referidos autores, a função alocativa ou indutora, ora examinada, subjaz a ideia de que a própria incidência de uma exação não seria neutra sobre a economia e, como consequência disso, a própria incidência de um tributo influencia na tomada de decisão dos agentes econômicos, repercutindo, desta forma, nos comportamentos dos indivíduos<sup>199</sup>.

Importa dizer que as funções não são excludentes - ou têm uma função ou outra. Em verdade, sustentam que coexistem em praticamente todas as normas tributárias, variando apenas em grau de intensidade. Ora, um tributo tipicamente fiscal, cuja função precípua seja derivar receita para a Administração, está propenso a interferir na conduta dos administrados, pois como analisado, o ônus da exação pode desencorajar condutas<sup>200</sup>.

Não se pode perder de vista que a arrecadação tributária consiste na principal fonte de recursos para a promoção das atividades estatais e, por conseguinte, é o sustentáculo para a

<sup>196</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 185.

<sup>191</sup> VOGEL apud LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras**: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 6.

<sup>198</sup> MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: Teoria e Prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980. p. 11.

<sup>199</sup> *Ibidem*, p. 11.

<sup>200</sup> Ao mesmo tempo, tendo em vista que os indivíduos eram colocados no centro dos acontecimentos sociais, as normas que tratavam de fenômenos econômicos deveriam ter um caráter dispositivo, o que formava um terreno fértil para normas indutoras, inclusive as tributárias. Daí a afirmação de Knies, para quem o emprego extrafiscal das normas tributárias era, para os cameralistas, algo inerente àquelas normas, não ficando abaixo do seu emprego arrecadatório, mas ao lado, como sua finalidade primária. Justi (1705-1771), maior pensador da época, declarava que os tributos seriam um meio muito feliz para construir e estruturar o Estado, conforme os objetivos de um governo sábio. Em 1797, Von Sonnenfels, citado por Ruppe, via no imposto o instrumento adequado para “conduzir a atividade dos súditos nos trilhos desejados pelo Estado e tirar dos indesejados”. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 26.

implementação e garantia dos direitos fundamentais. Portanto, “o tributo, na *função arrecadadora*, tem uma relação *mediata* com as funções fiscais, tendo em vista que é o meio mais relevante para a obtenção de recursos financeiros pelo Estado”. Todavia, “paralelamente, pode-se apontar no tributo uma relação *imediate* com aquelas funções, quando se tem em conta sua *função indutora* de comportamentos”<sup>201</sup>.

A grande questão que pode ser feita, neste momento, seria no porquê de se tributar uma conduta indesejada ao invés de proibi-la. Desta forma, a norma tributária estaria sendo travestida de sanção?

Para responder esse questionamento, mister se fará aprofundar o conceito jurídico de tributo, sendo de antemão possível elucidar que existe uma gama de atividades que o Estado não quer que sejam perpetuadas, posto que ainda que permaneçam lícitas, não há interesse no seu estímulo ou na sua manutenção, seja por razões de ordem moral, de saúde pública, ambiental, a exemplo do tabagismo (cigarro, charuto, cachimbo, narguilé, etc.) e, dos jogos de azar, caso seja aprovado o Projeto de Lei n. 186 de 2014, que fora desarquivado recentemente e encontra-se aguardando a inclusão na ordem do dia para deliberação e votação no plenário do Senado Federal<sup>202</sup>.

### 3.3.2 O conceito jurídico-positivo de tributo e os limites da norma tributária indutora

Para uma melhor compreensão da norma tributária e dos limites do *standard* indutor, faz-se imperioso realizar um exame prévio do conceito de tributo, adotado em nosso ordenamento pátrio.

No texto constitucional de 1988, não há uma conceituação explícita do que vem a ser um tributo, embora seja possível extrair elementos para uma compreensão constitucional do que seria uma exação fiscal, com base nas balizas concernentes às limitações previstas ao poder de tributar.

O constituinte delegou a competência ao legislador infraconstitucional que, por força do artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, deve estabelecer as normas gerais tributárias, bem como a definição de tributos e de suas espécies<sup>203</sup>.

---

<sup>201</sup> SCHOUERI, 2012, p. 40.

<sup>202</sup> BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei n. 186**. Dispõe sobre a exploração de jogos de azar em todo o território nacional. Brasília: Senado Federal, 2014. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117805>. Acesso em: 02 dez. 2021.

<sup>203</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

No Direito Positivo há expressa definição do que vem a ser um tributo, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional, considerando como tal “[...] toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>204</sup>.

Desta forma, a incidência tributária não pode ser utilizada como uma ferramenta sancionatória de condutas e fatos ilícitos, sob pena de converter a norma tributária em punição ou multa. Ademais, se a norma tributária indutora pudesse incentivar ou desincentivar a realização de atos proibidos pelo ordenamento, haveria a chancela jurídica de se pagar para descumprir a lei e o conceito de tributo se confundiria com o de multa.

Edvaldo Brito aponta falhas na definição jurídico-positiva do conceito de tributo, tanto em relação ao objeto da obrigação quanto à ausência de elementos necessários à melhor identificação dos sujeitos que dão azo à relação jurídico-tributária.

Explica, ainda, que o âmbito de proteção dos princípios constitucionais tributários não se limita a instituição dos tributos, mas também, vincula objetivamente o legislador infraconstitucional. Por isso, para a sua conceituação lógica-jurídica, os contornos do signo de tributo submetem-se ao regime constitucional vigente. Assim, define o referido autor:

[...] o tributo é uma prestação em dinheiro devida por um particular a uma corporação de direito público titular de soberania (daí o caráter compulsório do cumprimento da prestação) a qual corporação opera, por esse modo, a transferência de patrimônio desse particular para atender as necessidades públicas, obedecendo a um núcleo legal consistentes em critérios que garantem o particular contra possíveis iniquidades no exercício dessa soberania<sup>205</sup>.

Neste sentido, adverte José Nabais que a Administração Pública não pode, sob o manto da extrafiscalidade tributária, se imiscuir sobremaneira sobre a economia, de modo a aniquilar as liberdades individuais tornando-se “invólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via pretensamente fiscal”<sup>206</sup>.

Essa perspectiva se coaduna com o conceito positivo brasileiro de tributo. Diego Bomfim ensina que:

---

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte”. BRASIL, 1998.

<sup>204</sup> BRASIL. **Lei nº. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 20 nov. 2020.

<sup>205</sup> BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios constitucionais tributários. **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, n. 18, p. 553-569, 1993. p. 556.

<sup>206</sup> NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/28500>. Acesso em: 12 abr. 2021. p. 22.

De todas as notas definitórias do conceito de tributo, a que guarda relação direta com a instituição de normas tributárias extrafiscais é aquela que impede que o tributo constitua sanção por ato ilícito, notadamente porque os tributos não podem funcionar como instrumentos indiretos para a regulação de comportamentos tomados como indesejados pelo legislador<sup>207</sup>.

Desta forma, as normas tributárias são utilizadas como mecanismo de orientação de condutas, quando não há, para o legislador, a necessidade de tornar antijurídico um determinado ato, e, conforme o magistério de Luís Schoueri, seria justamente neste espaço - entre a licitude e o comportamento indesejado pelo legislador - que pode ser utilizada a tributação indutora, pois não necessariamente um ato lícito é desejado<sup>208</sup>.

Em complemento, ao distinguir a norma penal da tributação desincentivadora, o autor se alinha à perspectiva de Becker, em detrimento das lições de Selmer:

Selmer, após mostrar a extrema semelhança entre a norma tributária indutora de caráter desincentivador e a norma penal, sugere que a diferença estaria no efeito da sanção: se ela quer penalizar seu autor, tendo em vista o que aconteceu no passado (i.e., que o autor contrariou o sistema), ou se ela apenas quer modificar a situação financeira do autor, para convencê-lo (no futuro) a não agir assim. Esta diferenciação não parece pertinente, já que a norma penal não é voltada para o passado, tendo ela, justamente, a função de desencorajar a prática do ato indesejado pelo legislador. Mais adequada a diferenciação de Becker, que afirma que enquanto a norma penal (que ele denominava “sanção”) seria “o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe”, no “Tributo extrafiscal “proibitivo” ter-se-ia um “dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite<sup>209</sup>.”

Na mesma linha, Diego Bomfim adverte que os tributos se limitariam ao campo indutor, reconhecendo a inaptidão da norma tributária ser manejada com o viés proibitivo, argumentando, ainda, que a exação não pode ser utilizada como mecanismo impositivo de conduta, nem como sanção pela prática de ato ilícito<sup>210</sup>.

Em consonância com esse entendimento, citam-se os precedentes históricos do Supremo Tribunal Federal, que, há muito, em sede de controle difuso de constitucionalidade, reconheceram tanto a impossibilidade de cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) - por ausência de comunicação da transferência de titularidade do imóvel urbano, haja vista que “a lei não autoriza [que] se utilize de um tributo com finalidade extrafiscal de se penalizar a ilicitude”<sup>211</sup> - bem como, a inconstitucionalidade da majoração em 200% da

---

<sup>207</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: Identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015. p. 232.

<sup>208</sup> SCHOUERI, 2012, p. 186.

<sup>209</sup> Ibidem.

<sup>210</sup> BOMFIM, op. cit., p. 234.

<sup>211</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário 116.290/SP**. Tributário. IPTU.

alíquota do IPTU sobre as construções irregulares, sob o fundamento da impossibilidade de se utilizar a exação como punição, pois “tributo não é multa, nem pode ser usado como se fosse”<sup>212</sup>.

Decerto, para Ricardo Torres, o uso do tributo com o fim de prescrever coativamente a prática de condutas, viola o princípio constitucional do não-confisco, na medida em que a Constituição não admite uma ingerência aniquiladora do direito fundamental à propriedade privada. Argumenta ainda, que haveria uma “imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”<sup>213</sup>.

Para Alfredo Becker, a norma matriz de incidência tributária, subjacente à obrigação principal de pagar tributo, incide sobre um fato-signo presuntivo de riqueza do contribuinte<sup>214</sup><sup>215</sup>, sendo que na ausência de base econômica apta a exteriorizar riqueza do contribuinte, não poderia haver uma relação jurídica tributária de entregar dinheiro ao Estado. Neste sentido, fala-se em “avaliabilidade econômica da materialidade da hipótese de incidência”<sup>216</sup>.

Ademais, uma intervenção estatal tributária que inviabilize o exercício de um determinado comportamento pelo sujeito passivo da exação afrontaria o direito fundamental à liberdade individual, equiparando-se a uma sanção.

Sob outro ângulo, consoante o magistério de Klaus Tipke e Joachim Lang, as ferramentas fiscais alcançam uma zona de conformação não abarcada pela aplicação das normas que veiculam proibições e mandamentos pois : “[...] o instrumento fiscal tem sua esfera de aplicação, lá onde o direito regulamentar não deve ou não pode preceituar um determinado comportamento, por que a proibição jurídico-estatal de excesso (s. 4 Rz. 209 ff.) a isto se opõe”<sup>217</sup>. Em outras palavras, os tributos podem intervir em comportamentos lícitos que são constitucionalmente assegurados, e não podem ser proibidos pelo legislador ordinário.

---

Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo. Recorrido: Walmar Empreendimento Imobiliários LTDA. Relator: Min. Carlos Madeira, 14 jun. 1988. Diário da Justiça, 05 ago. 1988, p. 18632.

<sup>212</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 94001/SP**. Acréscimo de 200% ao Imposto Imobiliário sobre imóveis onde haja construções irregulares. Recorrente: Anísio Pereira de Lacerda e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator: Min. Moreira Alves, 11 mar. 1982. Diário da Justiça, 11 jun. 1982, p. 05680.

<sup>213</sup> Ricardo Lobo Torres chega ao ponto de afirmar que na proibição do confisco reside verdadeira. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 66.

<sup>214</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 539.

<sup>215</sup> Sustenta Becker que “quando o Estado desejar diretamente impedir um comportamento social deve fazê-lo por meio de uma proibição, tipificação um comportamento como ilícito, porém quando quiser desestimular a ocorrência de um fato, poderá se valer da indução, através da extrafiscalidade da exação tributária”. *Ibidem*, p. 634-635.

<sup>216</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986. p. 249.

<sup>217</sup> TIPKE; LANG, 2008, p. 439.

Adverte Luís Schoueri que “o tributo não pode ser tão alto a ponto de sacrificar a liberdade protegida pelo constituinte”<sup>218</sup>, prosseguindo na lição:

[...] não se poderia cogitar de direção por meio de normas tributárias, que pressupõem, necessariamente, a possibilidade de o contribuinte incorrer ou não no fato gerador. Fosse o contribuinte obrigado a incorrer no fato gerador, então se estaria diante de um efeito confiscatório, atentando, ademais, contra o direito de propriedade. Fosse impossível a ocorrência do fato gerador, por outro lado, então nem sequer se poderia falar de norma tributária, já que tributo inexistiria<sup>219</sup>.

A maior controvérsia e discussão sobre o tema, exsurge da análise da progressividade das alíquotas no tempo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana progressivo, nos moldes do artigo 182, § 4º, II, da Constituição Federal de 1988. Seria uma exceção constitucional a utilização de um tributo com viés sancionador?

Parte da doutrina sustenta o seu caráter sancionatório, por considerar que há uma repressão punitiva sobre um ato ilícito<sup>220</sup>, e outra parte defende que não haveria este viés sancionador<sup>221</sup>, em razão do caráter indutor de condutas, tendo por fundamento a promoção da função social da propriedade, ainda que de modo excepcional à capacidade contributiva do sujeito passivo do bem imóvel.

Costa argumenta que seria uma impropriedade considerar esta progressividade como sancionatória, pois seria uma exação extrafiscal com o objetivo de promover a função social da propriedade, por meio da indução do administrado a dar o adequado aproveitamento da propriedade urbana<sup>222</sup>.

Porém, há autores que consideram o IPTU progressivo no tempo uma exceção constitucional ao conceito jurídico-positivo de tributo. Como exemplo, Fernando Favacho reconhece que por razão hierárquica prevalece o comando constitucional, embora defenda que “a definição conotativa do artigo 3º do CTN conflita com a definição denotativa do artigo 182 da CF. Em suma, a Constituição traz um tributo (IPTU sancionatório progressivo) que, para o CTN, não é tributo”<sup>223</sup>.

Nessa linha, Luís Schoueri avalia que “conquanto o Constituinte pareça ter adotado a definição do Código Tributário Nacional, há, na Constituição Federal, uma indicação de que haverá a possibilidade de se utilizar o tributo como pena”<sup>224</sup>.

---

<sup>218</sup> SCHOUERI, 2005, p. 34.

<sup>219</sup> Ibidem, p. 46.

<sup>220</sup> Ex. Roque Antônio Carrazza, Luís Eduardo Schoueri, Fernando Favacho e Diógenes Gasparini.

<sup>221</sup> Ex. Elizabeth Nazar Carrazza, Regina Helena Costa e Luís Eduardo Schoueri.

<sup>222</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. São Paulo: Malheiros, 2012a. p. 102.

<sup>223</sup> FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. São Paulo, 2010. p. 33.

<sup>224</sup> SCHOUERI, 2012.

Na visão destes autores, a previsão constitucional da progressividade para promover o princípio da função social da propriedade, tornaria antijurídico o comportamento dos contribuintes da exação que não estivessem de acordo com a conduta prescrita.

Todavia, pelos conceitos expostos, parece ser mais precisa a compreensão extrafiscal da referida regra matriz de incidência, notadamente, pela aptidão de indução de comportamento inerente ao aumento, ou diminuição, da carga tributária suportada pelo indivíduo. A consequência jurídica do aumento é indutor e não punitivo.

A manutenção da propriedade em desacordo com a função social, não seria um ilícito, mas sim, indesejada pela Constituição, de sorte que, entre outras ferramentas, optou-se por potencializar o peso financeiro do tributo, a fim de onerar a manutenção da propriedade urbana improdutiva, de modo a direcionar o sujeito passivo da exação a alterar a sua conduta e proceder ao adequado aproveitamento do solo.

Concorda-se que há uma colisão entre os princípios constitucionais da função social da propriedade e os princípios tributários da capacidade contributiva e do não confisco, por meio do qual o constituinte textualmente pondera em favor do primeiro, revelando que é possível haver um juízo de proporcionalidade entre as limitações constitucionais ao poder de tributar em face de outros princípios constitucionais.

Tal perspectiva será melhor explorada mais adiante, na análise da tributação ambiental, notadamente por conta da colisão entre os princípios ambientais e tributários.

### **3.3.3 Identificação da exação extrafiscal: Entre os fins e os efeitos**

Por se tratar de uma norma tributária, ainda que de fim indutor, a tributação por si, é apta a produzir efeitos fiscais de incremento da arrecadação em detrimento da sua finalidade indutora, pois, repise-se, o tributo não pode se confundir com uma proibição para o exercício de uma determinada atividade.

Desta maneira, a doutrina moderna, ao classificar uma norma tributária indutora, não dissocia integralmente a função fiscal da extrafiscal, optando por classificá-las pela predominância da função<sup>225</sup>. Porém, há divergências quanto ao critério de identificação, se seria por seus fins, efeitos ou ambos.

A solução para essa questão não é simples e repousa sobre a exegese das normas direcionadoras, aptas a promover a alteração das condutas dos seus destinatários entre aqueles

---

<sup>225</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 39.

vários comportamentos lícitos e possíveis, em detrimento da atividade indesejada. Sob este ponto de vista, com base nas lições esposadas acerca da função promocional, há como se perquirir objetivamente o fim da norma e subjetivamente a intenção do legislador, sem deixar de lado o efeito normativo produzido.

A doutrina sempre se dedicou a classificar as exações pelo critério fiscal<sup>226</sup> ou extrafiscal, tanto com relação ao efeito produzido pelas normas no campo fático<sup>227</sup>, quanto pela finalidade do legislador<sup>228</sup>.

Segundo Luís Schoueri, “a visão pragmática do ordenamento jurídico permite que a análise do objeto – normas indutoras – se faça a partir da sua eficácia”, e, em seguida, para se identificar a extrafiscalidade da norma tributária, o exegeta deve “valer-se de outro critério para a determinação da finalidade: a função”<sup>229</sup>.

Para Paul Kirchhof, as normas tributárias voltadas às finalidades extrafiscais devem ser conscientemente elaboradas pelo legislador e serem objetivamente reconhecíveis. Por isso, sustenta que se os efeitos deslocarem uma determinada norma para o campo da extrafiscalidade, neste caso, provavelmente essas finalidades foram alcançadas sem que fossem observadas as competências legislativas que deveriam ter decorrido de uma decisão consciente do legislador positivo. Desta forma, argumenta ainda que: “Assim, não é possível ‘transferir’ as razões do tratamento tributário diferenciado para fora do processo de formação da vontade legislativa. As finalidades extrafiscais devem ser suficientemente determinadas na hipótese de incidência”<sup>230</sup>.

Boa parte dos autores nacionais convergem para a análise da distinção com base na finalidade da norma, sendo o tributo extrafiscal aquele instituído com a função distinta da arrecadatória<sup>231</sup>.

Aqui, adota-se a posição de Alfredo Becker que, embora sustente a distinção com base no critério finalístico da norma, reconhece que não é possível dissociar integralmente uma

---

<sup>226</sup> Consoante assevera Moraes: “A primeira razão de todo sistema tributário é a finalidade fiscal dos tributos, ou melhor, é proporcionar ao Estado os recursos financeiros indispensáveis para o cumprimento de suas atividades. [...] Obter recursos para o atendimento dos fins do Estado é a finalidade normal, natural, fiscal, de todo imposto. A economia clássica, condenando em princípio toda intromissão do Estado no desenvolvimento econômico, propugna pelo imposto como instrumento exclusivamente financeiro, para servir, como carreador de receitas públicas necessárias para as despesas do Estado, não para outros fins”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 441.

<sup>227</sup> BIRK *apud* PIMENTA, 2020, p.23.

<sup>228</sup> Segundo Correa, o tributo extrafiscal “constitui juridicamente um fim objetivado pela lei financeira”. CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. São Paulo: Bentivegna, 1964. p. 48.

<sup>229</sup> SCHOUERI, 2005, p. 26-27.

<sup>230</sup> KIRCHHOF, 2016, p. 94 e 95.

<sup>231</sup> Neste sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 237; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.68 e COSTA, Regina Helena **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.66.

função da outra, falando em “predominância” da função (fiscal ou extrafiscal). Dessa forma, todo tributo pode gerar um efeito arrecadatório, ainda que não pretendido primariamente pelo legislador, bem como toda tributação pautada na fiscalidade pode intervir na ordem econômica privada por onerar determinado fato<sup>232</sup>.

Para Alfredo Becker, a principal finalidade de muitos tributos não será mais a de arrecadação para o financiamento público, no sentido tradicional da exação, pois, cada vez mais, o Estado se utilizará do tributo enquanto instrumento para a intervenção na economia privada. Por conta disso, sustenta que na instituição de cada espécie de tributo não serão olvidados os aspectos extrafiscais e fiscais, sendo que ambos coexistirão de modo a revelar a vontade do legislador, havendo que se falar, apenas, na prevalência de uma ou de outra finalidade<sup>233</sup>.

Por isso, aqui se opta em utilizar o aspecto da preponderância da função fiscal (ônus financeiro) ou extrafiscal (efeito estruturante), reconhecendo que ambos os efeitos são aspectos inerentes aos tributos.

Ao tratar das normas tributárias direcionadoras, viu-se que mediante a concessão de benefícios fiscais e do agravamento de um ônus financeiro decorrente da tributação, predomina o efeito estruturante (indutor), na medida em que o Estado pode atingir objetivo diverso do mero interesse arrecadatório para o financiamento da máquina pública. Assim, por meio da função extrafiscal, o poder público consegue intervir na economia e em outras searas de interesse público.

Ricardo Torres preconiza que o aspecto extrafiscal da exação pode possuir diversas funções no âmbito da política econômica e cita, como exemplos, as questões relacionadas à melhoria da qualidade de vida, o fomento do liberalismo, o estímulo do emprego pleno, a coibição de fatos que atentem contra a higiene e segurança dos indivíduos, bem como o desestímulo do consumo de determinados bens elegidos pelo legislador. Além disso, leciona que através da extrafiscalidade pode ser fomentado o consumo de outros produtos, ajudando a combater os efeitos da inflação e da estabilização da economia, além de ser apta à proteção do patrimônio cultural<sup>234</sup>.

---

<sup>232</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Lejus, 2002. p. 586-587.

<sup>233</sup> *Ibidem*, p. 587-588.

<sup>234</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A política industrial da era Vargas e a Constituição de 1988. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 254-300 apud WILDNER, Marcio Leandro. **A extrafiscalidade tributária como ferramenta de proteção do meio ambiente**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2012. p. 57.

Neste contexto, na visão de José Nabais<sup>235</sup>:

[...] a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo (isto é, um objetivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objetivos (originários ou primários), actualmente consubstanciado em tarefas de estado de direito e de estado social, ou seja, em tarefas do estado de direito social. Um meio que, por um lado, pressupõe certo tipo de estado do ponto de vista de seu suporte financeiro – um estado fiscal – e, de outro, se traduz, atento ao seu actual carácter social na exigência de uma parte considerável do rendimento ou património, enquanto tais ou enquanto gastos ou consumidos na aquisição de bens ou serviços, dos seus cidadãos.

Apresentadas as premissas da tributação extrafiscal, ainda que esta possa ser uma função preponderante de determinada exação, deve-se ter em vista que a fiscalidade é inerente aos tributos. Mas, diferentemente do espectro fiscal, em que se busca o incremento do financiamento público, a consequência almejada por meio da extrafiscalidade é a função indutora, que goza de potencial estruturante da realidade por ser apta a promover a alteração, ou a manutenção de condutas em detrimento da própria receita vindicada, o que, para alguns, no plano ideal, a derivação seria igual a zero<sup>236</sup>.

Consoante Misabel Derzi, ao atualizar a obra *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, de Aliomar Baleeiro, o aspecto extrafiscal do tributo seria o seguinte:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados ao seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos por meio de uma tributação progressiva ou regressiva da concessão de benefícios e incentivos fiscais<sup>237</sup>.

Aqui, opta-se pela distinção entre a norma tributária indutora e a extrafiscalidade - sendo a primeira, espécie da segunda - na medida em que há normas sem finalidade arrecadatória que não buscam induzir a comportamentos, a exemplo das regras simplificadoras.

Do ponto de vista finalístico subjetivo, a norma tributária instituída com a finalidade indutora possui a pretensão de influenciar no comportamento do destinatário da norma, de maneira a induzi-lo na direção desejada pelo legislador.

---

<sup>235</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 185.

<sup>236</sup> Segundo Pimenta, “parte da doutrina critica a utilização das normas direcionadoras tributárias por conta da perda de receita, inclusive, consideram que o tributo que tenha a receita zerada teria um efeito estrangulador (*Erdrosselungswirkung*), e, portanto inconstitucional, em face do abuso de forma, pois haveria uma proibição travestida de tributo”. PIMENTA, 2020, p. 52.

<sup>237</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 547.

Não necessariamente, a consequência jurídica desejada pelo legislador irá ocorrer, daí o porquê de se analisar a norma indutora também pela perspectiva da sua eficácia que, inclusive, pode revelar uma faceta eminentemente arrecadatória ou desconexa com a conduta, inicialmente, almejada pelo parlamento.

Além disso, uma norma que não tenha sido criada pelo legislativo, com o *animus* indutor, pode acarretar objetivamente, por conta, apenas, da sua existência, mudanças de comportamentos dos sujeitos receptores diretos e indiretos da legislação.

Por esse motivo, Diego Bomfim defende que a mera existência de uma regra matriz de incidência tributária no plano abstrato e geral estaria apta a promover o fim extrafiscal. Para o autor, “na edição de normas tributárias extrafiscais, o fim público pretendido é (ou pode ser) alcançado pela própria criação (ou exoneração) dos tributos, de modo que a finalidade é alcançada pela própria *imposição*”<sup>238</sup>. (grifo do original)

---

<sup>238</sup> BOMFIM, 2015, p. 13.



#### 4 DIREITO TRIBUTÁRIO (AMBIENTAL): UMA INTERPRETAÇÃO REFLEXIVO-ECOSÓFICA DAS NORMAS JURÍDICO-FISCAIS

Conforme alinhavado no segundo capítulo, a harmonia entre o desenvolvimento e a preservação ambiental precisa ser alcançada sob pena de redução da qualidade de vida, e, até mesmo, eventualmente, da extinção da própria espécie humana. Este problema não poderia passar despercebido pelo domínio da ciência tributária.

Da correlação entre tributação e o meio ambiente, emerge na doutrina, o denominado Direito Tributário Ambiental que Heleno Tórres conceitua como sendo o ramo da ciência tributária que tem como objeto a análise das normas jurídicas tributárias elaboradas com fulcro na competência ambiental, a partir do objetivo de utilizar a faceta instrumental da tributação como forma de promoção e proteção do meio ambiente<sup>239</sup>.

Com o intuito de buscar meios para minimizar a crescente degradação ambiental, através dos institutos do Direito Tributário, o presente estudo, toma como base filosófica a proposta de Félix Guattari acerca da, por ele denominada, Ecosofia<sup>240</sup>.

O referido filósofo sustenta, com base na inter-relação, a necessidade de análise em conjunto de três ramos, atualmente estudados em separado, que seriam as três ecologias, quais sejam: as relativas ao meio ambiente social, subjetivo e natural<sup>241</sup>.

Para Félix Guattari, o fracasso dos movimentos ecológicos decorre justamente da análise compartimentalizada do conhecimento<sup>242</sup>. O autor atribui tal fato, principalmente, à influência do capitalismo, no inconsciente dos indivíduos e nos comportamentos coletivos, a partir do controle da subjetividade pelas ferramentas à disposição do capital, na deterioração da sociedade e da natureza<sup>243</sup>.

Assim, para fins de uma concreta solução para a questão ambiental, propõe ações para a resolução do “conflito” entre o homem e o meio ambiente natural. Para tanto, entende ser indispensável uma mudança do paradigma subjetivo (ecologia mental), de modo a “libertar” o homem dos anseios de consumo impostos pelo poder capitalista<sup>244 245</sup>.

<sup>239</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. **Revista Fórum de Direito Tributário**, ano 3, n. 14, mar./abr. 2005a. p. 101-102.

<sup>240</sup> GUATTARI, 2009.

<sup>241</sup> Explica Guattari que, “[...] só uma articulação ético-política — a que chamo *ecosofia* — entre os três registros ecológicos (o do meio ambiente, o das relações sociais e o da subjetividade humana) é que poderia esclarecer convenientemente tais questões”. *Ibidem*, p. 8.

<sup>242</sup> *Ibidem*, p.23.

<sup>243</sup> *Ibidem*, p. 23.

<sup>244</sup> Sobre o tema ver as lições de Guattari, *ibidem*.

<sup>245</sup> Com relação à ecologia social, Guattari considera que “a natureza não pode ser separada da cultura, devendo o homem, em suas relações sociais repensar e reinventar as formas de agir no âmbito social, pois, sem essas

As normas (extra)fiscais também podem atuar no inconsciente dos indivíduos, só que de maneira a estimular a adoção de ações promocionais do meio ambiente, mediante, por exemplo, a tributação do “fluxo produtivo (aquele ao qual é adicionado valor), de preferência no ponto em que os recursos são apropriados da biosfera, o ponto de ‘extração’ da natureza”<sup>246</sup>.

Neste prisma, o Estado, através da pressão exercida pela cobrança do dinheiro, consegue induzir as condutas dos particulares, em diferentes níveis<sup>247</sup>, pois, na esfera privada, os sujeitos passivos, a fim de evitar a incidência do gravame financeiro, podem remodelar a sua estrutura produtiva, ou de consumo, conforme os reflexos da tributação indireta, internalizando ou evitando os custos das famigeradas externalidades negativas.

Apesar do Direito Tributário ter como função preponderante regulamentar a fiscalidade, como analisado no capítulo anterior, é possível, do ponto de vista econômico, através da concessão de vantagens fiscais ou do aumento da carga tributária, estimular ou desincentivar determinados comportamentos dos particulares, que embora não sejam proibidos, são indesejados, por causarem, em certo nível, prejuízos à natureza.

Em que pese as normas que estabelecem desonerações fiscais poderem fomentar e promover determinados comportamentos relacionados à conservação e proteção do meio ambiente, serão averiguados os diversos problemas que permeiam estes institutos.

Diante disso, serão apresentadas as razões que determinam a preferência pela instrumentalização dos tributos, porquanto o meio mais adequado à promoção dos fins ecológicos e sociais.

Visto o paralelo entre as ferramentas à disposição do Estado através das normas fiscais e o pensamento ecosófico de Félix Guattari, impende examinar de forma aprofundada os instrumentos de transformação em questão, a partir da análise da tributação conformadora de condutas ambientalmente desejáveis, que influenciem no subjetivo dos contribuintes, na sociedade e, por consequência, no bem natural tutelado.

O presente capítulo será dedicado a analisar a aptidão do ônus financeiro, inerente à tributação, como mecanismo de incentivo de adoção de comportamentos ecológicos e desestímulo de padrões de conduta ecosoficamente insustentáveis.

---

mudanças do agir coletivo, recaíramos, apenas, em uma solução ilusória para a questão ambiental. Dessa forma, somente com o próprio sujeito inserido na esfera ambiental, seria possível se pensar em soluções reais hábeis a modificar as ações antrópicas que implicam na atual destruição, tanto da natureza, quanto do homem, decorrentes da ‘evolução’ da sociedade”. GUATTARI, 2009, p. 23.

<sup>246</sup> DALY, Herman. Sustentabilidade em um mundo lotado. **Scientific American Brasil**. Edição Especial. São Paulo, ano 4, n. 41, p. 92-99, out. 2005. p. 97.

<sup>247</sup> KIRCHHOF, 2016, p. 13.

Embora a utilização da eco-tributação tenha uma experiência exitosa com a tradição consolidada em diversos países europeus, desde os idos dos anos 1950, no Brasil, para que não haja uma importação doutrinária acrítica do direito comparado, faz-se necessário laborar de maneira cautelosa, mormente, por conta das especificidades principiológicas que envolvem as diferentes cartas constitucionais<sup>248 249</sup>.

#### 4.1 DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

O Direito Tributário Ambiental está ancorado em um princípio jurídico de justiça<sup>250</sup>, inerente ao vetor de responsabilização<sup>251 252</sup>, qual seja, o princípio ambiental do poluidor-pagador, que transmite um viés ecológico às normas fiscais.

Sobre o paralelo existente entre o princípio estruturante da tributação ambiental (poluidor-pagador) e a responsabilização do agente econômico causador do prejuízo ao bem natural, Gemma Garcia defende que<sup>253</sup>:

[...] el principio *quien contamina paga* refleja el *efecto externo* de una actividad económica que constituye el fundamento último de la tributación ambiental. De esta forma, el impuesto se convierte así en el instrumento idóneo para que el sujeto que provoca el daño medioambiental asuma los costes o perjuicios causados a terceros derivados de su propia actividad. Así pues, la tributación ambiental actúa como mecanismo de internalización de los perjuicios externos derivados de la actividad económica del sujeto. Entendido, por tanto, este principio, en un sentido estricto, se interpreta como la atribución de las cargas tributarias medioambientales al contaminador-pagador. (Grifo da autora).

No entanto, não seria apenas a atividade econômica que encontra um ponto de congruência entre os domínios do direito tributário e ambiental, mas também, os efeitos decorrentes da ação estatal pautada na instrumentalização das exações como ferramentas de proteção ambiental<sup>254</sup>.

<sup>248</sup> TÔRRES, 2005, p. 97.

<sup>249</sup> Diferentemente de muitos textos constitucionais, a Carta Magna brasileira de 1988 é bastante analítica com relação as competências e as limitações ao poder de tributar, de sorte que há uma armadura jurídica desenhada pelo poder constituinte em favor dos contribuintes que deve ser levada em conta.

<sup>250</sup> Valores e princípios no direito tributário ambiental. *In*: TÔRRES, *ibidem*, p.23.

<sup>251</sup> PEREZ DE AYALA *apud* TABOADA, Carlos Palao. El principio 'quien contamina paga'y el principio de capacidad económica. *In*: TÔRRES, *ibidem*, p. 80-81.

<sup>252</sup> MOLINA *apud* TABOADA, *ibidem*, p.81.

<sup>253</sup> GARCIA, Gemma Paton. La estructura jurídica de los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia constitucional española. **Revista da Faculdade de Direito de Caruaru**, v. 43, 2011. Disponível em: <http://www.ascs.edu.br/publicacoes/revistadireito/edicoes/2011-1/meio%20ambiente-novo.pdf>. Acesso em: 22 out. 2020.

<sup>254</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 10.

Nesse caso, o Estado utiliza as normas tributárias como ferramenta de indução de condutas, e quando visa evitar a ocorrência de determinado fato impositivo, pode agravar o ônus financeiro da regra de imposição fiscal ou, por outro lado, fomentar a realização de um fato gerador pela via da desoneração. De toda sorte, no atual Sistema Constitucional, a exceção é a utilização da tributação com efeitos extrafiscais, cuja subsunção à hipótese de incidência “fica a critério do contribuinte”<sup>255</sup>.

Os tributos extrafiscais (ecológicos), como se verá, por não possuírem precipuamente função arrecadatória, geralmente, não estão adstritos ao cânone da igualdade, e, por consequência, da capacidade contributiva, indo de encontro à distribuição igualitária da carga tributária, requerendo uma justificação constitucional adicional, uma vez que atingem desigualmente o âmbito de proteção de direitos, liberdades e garantias fundamentais<sup>256</sup>.

Desde que constitucionalmente motivável, a norma fiscal impositiva pode ser utilizada com o fito de atuar, indiretamente, no comportamento dos contribuintes, alterando as posições subjetivas dos indivíduos, tanto em face do modelo produtivo, quanto da maneira de consumo da sociedade. Assim, será possível o direcionamento da coletividade para cooperar com a persecução de um fim constitucionalmente tutelado, no caso, a proteção ambiental<sup>257</sup>.

Com efeito, quando o legislador ordinário cria uma norma tributária - elegendo como finalidade precípua uma intervenção no âmbito econômico ou social, por meio dos denominados tributos ordenadores ou orientadores - desencadeia a necessidade de aprofundar as questões relacionadas à sua legitimidade constitucional<sup>258</sup>. Nesse viés, salienta-se que tal situação pode incluir os agravamentos dos tributos fiscais (alíquota, base de cálculo e ampliação do âmbito de incidência) e os benefícios tributários orientados para o fomento, estímulo ou incentivo de determinadas práticas, justamente por terem um objetivo diverso da arrecadação fiscal, quando utilizados como ferramenta de política econômica-social por via tributária.

Esta faceta da tributação, denominada de função extrafiscal, posta em conjugação com os princípios vetores do domínio do direito ambiental será apreciada dentro dos limites formais e materiais do âmbito jurídico-constitucional brasileiro.

---

<sup>255</sup> KIRCHHOF, 2016, p. 93.

<sup>256</sup> *Ibidem*, p. 93-95.

<sup>257</sup> Segundo Deodato, a extrafiscalidade é uma ferramenta de ingerência do Estado, tanto nas esferas social e econômico, quanto política. DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. p.110.

<sup>258</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2020. p. 630.

Para a viabilidade do tributo com fins ambientais, na ordem pátria, imperiosa a compatibilização entre os princípios que regem a ordem tributária e ambiental, nos limites do tecido semântico do texto constitucional<sup>259</sup>.

#### 4.1.1 Justificação constitucional da eco-tributação

O Estado, por meio da tributação, intervém<sup>260</sup> nos direitos fundamentais relacionados à liberdade econômica individual<sup>261</sup>, uma vez que o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária é a pessoa física ou jurídica, titular de direitos fundamentais<sup>262</sup>.

Muito embora o Poder Legislativo goze de ampla margem de prognose na conformação do aspecto quantitativo e do objeto a ser tributado, “o legislador pode encontrar tantas soluções quantas o contribuinte pode pagar”<sup>263</sup>. O poder de tributar, consubstanciado na competência constitucionalmente conferida ao legislador, para a criação e instituição dos tributos não é irrestrito<sup>264</sup>, encontrando-se limitado pelo conjunto de princípios e regras que permeiam o sistema constitucional.

Deste modo, para uma afetação da esfera patrimonial do particular ser considerada constitucionalmente legítima, deverá estar dentro do quadro de competências tributárias e respeitar os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes.

Não há dúvidas que o tributo seja uma típica forma de intervenção do Estado na propriedade privada por meio de um ônus econômico, haja vista que o particular tem a obrigação jurídica de pagar ao Estado uma determinada quantia (obrigação de dar)<sup>265</sup>.

Paul Kirchhof obtempera que: “O tributo é um fardo coletivo que atinge a todos os cidadãos. O Estado intervém no patrimônio do particular – sem necessariamente uma contraprestação individual – instituindo o dever de entregar uma parte do que lhe pertence”<sup>266</sup>.

Também, segundo o referido autor, os tributos intervêm nas liberdades gerais de ação, inclusive, no que concerne ao próprio desenvolvimento da personalidade dos indivíduos, na medida em que diminuem a capacidade de disposição e uso do patrimônio.

---

<sup>259</sup> TÔRRES, 2005, p. 97.

<sup>260</sup> Para José Nabais, “o pagamento de impostos, por se tratar de um dever fundamental, se trataria de um limite imanente ou máximo de conteúdo ou ainda, do âmbito de proteção dos direitos ou garantias fundamentais”. NABAIS, 2020, p. 692.

<sup>261</sup> KIRCHHOF, 2016, p. 67.

<sup>262</sup> Ibidem, p. 77.

<sup>263</sup> Ibidem, p. 43 e 45.

<sup>264</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 509 e 510.

<sup>265</sup> PIMENTA, 2020, p. 30.

<sup>266</sup> KIRCHHOF, op.cit., p. 19 20.

Todavia, essa afetação, para ser constitucional, deve respeitar o conteúdo mínimo da posição jurídica jusfundamental relativa à propriedade privada, ou seja, assegurar a utilização e a disposição privada, ao menos de parte do patrimônio adquirido pelo sujeito passivo<sup>267</sup>.

Seguindo essa linha, relaciona a propriedade de bens, inclusive, o bem infungível expresso em moeda, à própria liberdade dos indivíduos, pois o dinheiro pode ser utilizado para adquirir coisas e serviços. Destarte, sustenta que “o dinheiro é a liberdade em forma de moeda, já que ele pode ser livremente trocado por objetos”<sup>268</sup>.

A tributação (fiscal) guarda especial relação com os direitos fundamentais de primeira geração, mormente, no que toca ao exercício das liberdades econômicas, sejam as relacionadas ao trabalho e à profissão, à livre iniciativa e, em especial, ao direito fundamental à propriedade privada.

Adepto à teoria da limitação imanente, por reconhecer na obrigação de pagar impostos a outra face dos direitos fundamentais, justamente, por entender como um dever fundamental, José Nabais leciona que (as liberdades econômicas) por “constituírem o próprio pressuposto ou a outra face do estado fiscal, os impostos se concretizem em ablações ou amputações materiais do conteúdo normal ou típico desses direitos”<sup>269</sup>.

Essas interferências no direito à propriedade privada e nas liberdades individuais, encontram-se justificadas, no plano constitucional, nos princípios da Igualdade, Solidariedade e do Estado Social. Isto porque é através da tributação que o Estado se financia e legitima a sua atuação prestacional, notadamente, redistributiva.

Sob esta perspectiva, José Nabais explica:

[...] princípio do estado social vai tanto no sentido da (maior) tributação, como no sentido da sua limitação. Com base no primeiro vector, ele suporta a progressividade dos impostos, a tributação do capital, a extrafiscalidade e a tributação das prestações sociais. Através do segundo, é-nos fornecida a concreta medida dos mínimos existenciais a ter em conta no direito dos impostos, exigindo-nos, por conseguinte, a não tributação das prestações sociais e dos rendimentos monetários ou imputados afectos pelos contribuintes à satisfação das suas necessidades existenciais, ou seja, as despesas com a habitação, a saúde, a educação, a segurança social, etc., até ao montante dos mínimos decorrentes do direito social e *stricto sensu*<sup>270</sup>.

De acordo com Ricardo Torres, o tributo seria, enquanto forma basilar de derivação da receita do Estado, “o preço da liberdade, preço que o cidadão paga para ver garantido os seus

---

<sup>267</sup> KIRCHHOF, 2016, p. 67.

<sup>268</sup> Ibidem, p. 69.

<sup>269</sup> NABAIS, 2020, p. 692.

<sup>270</sup> Ibidem, p. 693.

direitos e para se distanciar do Leviatã”<sup>271</sup>. Por outro lado, a receita proveniente da cobrança do tributo “é a condição jurídica necessária para a garantia da propriedade privada”<sup>272</sup>.

Além de afetar os direitos fundamentais de liberdade e propriedade, o tributo goza de um importante efeito estruturante ou conformador (extrafiscal), relacionado à possibilidade potencial de afetar os cidadãos, mantendo ou alterando (direcionando) os comportamentos do particular. Isso, mediante uma obrigação meio, que visando um efeito diverso da arrecadação, pode implicar um fazer ou não fazer e, por conseguinte, limitar, com maior intensidade, a liberdade individual de escolha do contribuinte<sup>273</sup>.

No entanto, essas intervenções, ou limitações, aos direitos fundamentais, ainda que sejam decorrentes de um dever fundamental, não são ilimitadas. No que se refere à tributação fiscal, embora haja ampla margem de conformação e prognóstico, o legislador ordinário violará a Carta Magna se estabelecer um aspecto quantitativo que possa desfigurar ou aniquilar esses direitos fundamentais individuais, “sob pena de os mesmos terem o conteúdo ou âmbito “sob reserva (ou nos termos) da lei fiscal” e não nos termos da Constituição”<sup>274</sup>.

#### **4.1.2 Normas jurídico-fiscais: limites formais e materiais da extrafiscalidade ambiental**

A tributação ambiental tem como pressuposto formal a necessidade da dupla competência do ente político, tanto ambiental quanto tributária, para a instituição da exação promocional do meio ambiente. Parâmetro constitucional este, que será investigado mais detidamente no próximo capítulo, importando saber a princípio que, à luz da Constituição Federal brasileira de 1988, todos os entes federados gozam de competência tributária e ambiental, tanto material (comum), quanto formal (concorrente).

A utilização instrumental das normas fiscais não pode amputar integralmente, do ponto de vista material, o âmbito de proteção do contribuinte no concernente ao Sistema Constitucional Tributário, ainda que o fim promovido pela extrafiscalidade seja tão essencial quanto a preservação do meio ambiente natural.

A tributação extrafiscal não está pautada pela capacidade econômica do contribuinte, mas sim, pela capacidade de observância a uma indução comportamental veiculada por meio de um tributo. Consoante Paul Kirchhof, o tributo preponderantemente extrafiscal não busca o

---

<sup>271</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: orçamento na Constituição. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, v. 5, 2008. p. 499.

<sup>272</sup> KIRCHHOF, 2016, p. 70.

<sup>273</sup> Ibidem, p. 23 e 30.

<sup>274</sup> NABAIS, 2020, p. 692.

financiamento público, mas é capaz de demonstrar a política pública que se objetiva alcançar e realizar a partir da veiculação dos instrumentos fiscais<sup>275</sup>. Nessa toada, explica o publicista que:

[...] quando um tributo dificulta um comportamento indesejado pelo Estado por meio de um agravamento fiscal ou estimula um comportamento desejado pelo Estado por meio de um benefício fiscal, esse tipo de regulação não compreende a realidade econômica. Pelo contrário, oferece razões para o exercício da liberdade de ação do destinatário da regra, objetivando uma indução no exercício desta liberdade ou na vinculação desta liberdade. Esses efeitos indutores dos tributos são contrários ao princípio da capacidade contributiva, necessitando, pois, de outra base jurídica de justificação<sup>276</sup>.

A exação extrafiscal ambiciona uma imposição da carga tributária desigual, e, com isso, se afasta do princípio da capacidade contributiva. Não é por menos que essa utilização instrumental precisa de uma justificação especial, quando, por exemplo, o legislador se vale da tributação para induzir o particular a realizar uma tarefa estatal, com uma finalidade de interesse público<sup>277</sup>.

O manejo de exações com a preponderância da fenomenologia extrafiscal, criado no intuito de dissuadir ou evitar a ocorrência de determinadas condutas, dentre as quais pode-se incluir o agravamento dos tributos fiscais, é admissível quando a limitação da liberdade do destinatário normativo seja necessária para evitar danos à coletividade ou para que o próprio Estado tenha recursos para garantir as próprias liberdades fundamentais<sup>278</sup>.

A justificação constitucional da intervenção tributária extrafiscal deve ser reforçada. Somente haverá uma intervenção legítima quando o comportamento objeto de indução visar ao bem comum. Neste sentido, o Estado (legislador) “deve proteger enfaticamente a sua obrigação perante o bem comum em face de desejos momentâneo de intervenção”<sup>279</sup>.

A tributação extrafiscal retira do sujeito passivo (direto ou indireto) uma parcela maior da sua liberdade, podendo interferir em diferentes níveis na formação do juízo de vontade, pois antes da adoção de um determinado comportamento, seja pela intenção de evitar ou diminuir a incidência do tributo<sup>280</sup>, pode “a carga tributária se transformar em fundamento para o cálculo de suas escolhas”<sup>281</sup>.

Para Paul Kirchhof, outros princípios constitucionais podem fundamentar e conferir validade à incidência de tributos sobre comportamentos reprováveis, que jamais devem ser

---

<sup>275</sup> KIRCHHOF, 2016, p. 40.

<sup>276</sup> *Ibidem*.

<sup>277</sup> *Ibidem*.

<sup>278</sup> NABAIS, 2020, p. 630 e 680.

<sup>279</sup> KIRCHHOF, *op. cit.*, p. 95.

<sup>280</sup> *Ibidem*, p. 95.

<sup>281</sup> *Ibidem*, p. 36.

premiados com incentivos fiscais. Ao contrário disso, deveriam sofrer uma carga tributária mais elevada, gerando tanto o aumento na arrecadação em caso da sua ocorrência, quanto um tipo de preconceito institucionalizado.

Sobretudo, deve-se desenvolver um critério constitucional, alicerçado nos direitos e garantias fundamentais e de acordo com a justificação das espécies tributárias<sup>282</sup>.

No caso da tributação com fim ambiental, o aspecto quantitativo da exação deve ser condizente com o custo da externalidade negativa que se visa internalizar nos custos operacionais do contribuinte poluidor, sob pena de violação do princípio da proporcionalidade. Com efeito, Ayala citado por Carlos Taboada, assim sugere<sup>283</sup>:

*El pago del impuesto ambiental, por sí solo, no repara jurídicamente la perturbación del equilibrio ecológico, sino que, jurídicamente también, y por así decirlo, lo consolida. Para que esto no ocurra, [...] sería preciso que el impuesto ambiental, fundado en principio quien contamina paga, sea un impuesto afectado a financiar, con el, el coste de una actividad pública purificadora o correctiva del efecto contaminador.*

O objetivo da exação extrafiscal ambiental é induzir que os agentes poluidores busquem diminuir as suas atividades degradadoras do meio ambiente, viabilizando alternativas “limpas”, no intuito de reduzir o *quantum debeat* sobre a tributação destes fatos.

Do ponto de vista jurídico positivo, a função extrafiscal não se confunde com a função punitiva, na medida em que os tributos, por definição legal (art. 3º do Código Tributário Nacional<sup>284</sup>), não podem constituir-se em uma sanção por ato ilícito. Desta forma, a extrafiscalidade deve alcançar um ponto de equilíbrio entre o fenômeno da tributação e a conduta que se visa desestimular, sem que essa se configure um ato punitivo.

Na Alemanha, por exemplo, o Tribunal Constitucional Federal analisou o tema da possibilidade de tributação dos caça-níqueis, conduta lícita, porém que o Estado desejava desestimular. Na ocasião, discutiu-se se haveria justificação constitucional para fundamentar uma exação e arrecadação específica, incidentes sobre essas máquinas de jogos de azar, ou se os objetivos indutores seriam satisfeitos apenas através de medidas administrativas<sup>285</sup>.

A grande questão a ser enfrentada aqui, diz respeito a saber até que ponto o direito tributário pode, com base na extrafiscalidade, servir como ferramenta utilizada para fins

<sup>282</sup> KIRCHHOF, 2016, p. 62.

<sup>283</sup> AYALA apud TABOADA, 2005, p. 80.

<sup>284</sup> Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifo nosso). BRASIL. **Lei nº. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 20 nov. 2020.

<sup>285</sup> KIRCHHOF, op. cit., p. 62.

ambientais, e, por conseguinte, quais os limites destas intervenções que afetam ou restringem os direitos fundamentais.

A resposta a essa questão perpassa pela vinculação material da tributação ambiental ao princípio da proporcionalidade nos três subprincípios em que se desdobra, a partir de onde seria possível enfrentar as colisões entre os diversos valores constitucionais envolvidos, desdobrando-se na análise da justificativa dessas afetações, observando-se se seriam necessárias, adequadas e proporcionais ou desproporcionais em sentido estrito<sup>286</sup>.

Para José Nabais, o limite material da carga dos impostos, ainda que para alcançar fins extrafiscais, estaria na intangibilidade da dignidade da pessoa humana, tendo em vista que este princípio dá sentido a um amplo rol de direitos e garantias fundamentais e revelaria, ainda, o conteúdo mínimo ou núcleo essencial de cada um deles, sendo, assim, uma barreira inferior aos impostos, não sendo admissível uma exação que ampute o mínimo existencial, indispensável a esta mesma dignidade humana<sup>287</sup>.

O agravamento extrafiscal da carga tributária das exações fiscais e os tributos extrafiscais não estão ancorados no princípio da igualdade fiscal, do qual deriva os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, haja vista que não têm por objetivo a satisfação das necessidades financeiras dos entes públicos por se tratar de exações conformadoras de situações sociais ou econômicas<sup>288</sup>.

A rigor, mitiga-se o princípio da igualdade, uma vez que os aspectos materiais e quantitativos não estão pautados pela capacidade contributiva do sujeito passivo. Porém, isso não significa que esses tributos, ou os seus respectivos agravamentos, possam ser manejados de forma arbitrária. Para serem legítimos, as intervenções devem gozar de justificação constitucional suficientemente fundamentada<sup>289</sup>.

O fundamento racional dessas medidas, deve estar de acordo com a régua da proporcionalidade, notadamente, da faceta da proibição do excesso.

Dito de outra forma, o uso das ferramentas tributárias deve, em cada caso concreto, consistir em uma medida adequada e idônea para a promoção do fim intervencionista de promoção ambiental, necessária, cujo manejo seja indispensável para o alcance do fim pretendido, desde que não tenha um meio menos gravoso à disposição do Estado para alcançar o mesmo objetivo pretendido e proporcional em sentido estrito, portanto, sem excesso<sup>290</sup>.

---

<sup>286</sup> Sobre a estrutura da “máxima da proporcionalidade”, adota-se as lições de Alexy (2008, p. 117-121).

<sup>287</sup> NABAIS, 2020, p. 692.

<sup>288</sup> *Ibidem*, p. 660.

<sup>289</sup> *Ibidem*.

<sup>290</sup> *Ibidem*, p. 660.

Assim sendo, nem todo tributo ambiental poderá ser justificado constitucionalmente, acaso atinja em demasia o princípio da capacidade contributiva, em vista da proibição de excesso, inerente ao juízo de proporcionalidade. Neste sentido, a título de exemplo, segundo Pimenta, parte da doutrina alemã considera que a exação extrafiscal que tenha uma receita igual a zero teria um efeito estrangulador (*Erdrosselungswirkung*) e seria inconstitucional, em face do abuso de forma e da vedação de excesso, pois haveria, em verdade, uma proibição travestida de tributo<sup>291</sup>.

Destarte, o tributo, ainda que de caráter extrafiscal, seria utilizado como forma de veicular uma proibição, ou seja, configurado o excesso, violaria o princípio da proporcionalidade e a garantia constitucional da utilização de tributo com efeito confiscatório, prevista no artigo 150, IV da Constituição Federal<sup>292</sup>. Essa hipótese ocorreria no caso de um ônus imposto pela norma tributária que aniquile o direito à propriedade, violando a capacidade contributiva (subjéctiva), que atua como limite e fundamento da exação, ou um efeito estruturante da norma extrafiscal que inviabilize a realização de determinada conduta pelo particular, violando o mínimo vital de uma pessoa física, ou a liberdade de ação de desenvolvimento das atividades básicas de uma pessoa jurídica.

Assim, o princípio da proporcionalidade, sob o crivo da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, deve traçar o liame quantitativo entre a materialidade do fato gerador que visa desestimular e a carga tributária correspondente, com os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar, em face dos princípios ambientais fomentados. Desse modo, a tributação não deve inviabilizar o exercício da propriedade e da liberdade, sob pena de se caracterizar uma punição ao comportamento do contribuinte que se busca desestimular.

Em verdade, a contornabilidade do fato gerador é um pressuposto da sua constitucionalidade, sendo requisito de justificação da norma impositiva direcionadora que o sujeito passivo possa substituir o comportamento indesejado por outro menos agressivo ao meio ambiente, sob pena de descaracterização da finalidade indutora e esvaziamento da liberdade individual, convolvando-se em mero agravamento fiscal que, inclusive, poderá vir a configurar uma punição.

Neste sentido, segundo a doutrina de José Domingues, a tributação extrafiscal (ambiental) não tem por objetivo sancionar atos antijurídicos, mas sim direcionar os agentes

---

<sup>291</sup> PIMENTA, 2020, p.52.

<sup>292</sup> Ibidem, p. 158.

econômicos a observar no planejamento do seu negócio lícito, de acordo com os fins propostos pela Constituição, dentre eles a preservação ambiental<sup>293</sup>.

Muito embora se reconheça que o crivo da proporcionalidade em sentido estrito seja uma tarefa difícil, por demandar uma ponderação entre o valor promovido e peso do meio utilizado, para a consecução do objetivo constitucional, cabe ao legislativo a missão normativa e ao poder judiciário, o controle sobre eventual excesso da medida elegida pelo legislador, a exemplo dos tributos sufocantes ou, até mesmo, confiscatórios<sup>294</sup>.

O paradigma constitucional da tributação extrafiscal ambiental remonta à colisão e à busca de compatibilização entre os princípios da capacidade contributiva (igualdade)<sup>295</sup> e do não-confisco (proibição de excesso) e o princípio constitucional que se visa promover, no caso específico, o do meio ambiente ecologicamente equilibrado, através da incorporação do princípio do poluidor-pagador a exação (extra)fiscal.

Diante disso, importa adentrar no aparente conflito entre os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do poluidor-pagador, norteadores respectivamente do Direito Tributário e do Direito Ambiental, com o escopo de compreender melhor os limites aos direitos fundamentais colidentes e os contornos constitucionais que devem justificar a tributação ambiental.

#### **4.1.3 Princípio do Poluidor-Pagador *versus* o Princípio da Capacidade Contributiva**

O uso do meio ambiente natural, notadamente da água e do ar, é livre e não acarreta nenhum custo para o agente econômico (produtor ou consumidor). Todavia, a deterioração do meio ambiente causa danos sensíveis à coletividade que perde tanto em bem-estar, quanto pelo custo econômico que há de suportar, pela via da destinação dos recursos públicos, para reduzir ou reparar a deterioração do bem natural degradado<sup>296</sup>.

O âmbito de proteção do princípio constitucional do poluidor-pagador engloba tanto a acepção preventiva de danos ambientais, através da imposição de deveres ao agente poluidor para que este internalize os custos para evitar ou minorar os prejuízos ao bem natural decorrente

---

<sup>293</sup> DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 50.

<sup>294</sup> NABAIS, 2020, p. 660.

<sup>295</sup> Embora expressamente se refira apenas aos impostos.

<sup>296</sup> TABOADA, 2005, p. 79.

da sua atividade, quanto a função repressiva ou reparadora, por meio da tríplice responsabilização nas searas civil, penal e administrativa<sup>297</sup>.

Como visto no segundo capítulo, este princípio ambiental busca desatrelar da sociedade os ônus dos efeitos deletérios da exploração do meio ambiente de forma particular, para atribuí-lo ao titular da atividade deterioradora dos recursos naturais, mesmo que os custos da prevenção ou reparação sejam repassados ao consumidor final, prescindindo essa imputação de qualquer ato ilícito.

Nesta esteira, o raciocínio de Paulo Amaral:

[...] sempre terá que se buscar imputar ao poluidor o custo suportado por toda a coletividade em razão das limitações advindas com a degradação ambiental gerada pelas suas atividades econômicas. Além, é claro, de atribuir ao poluidor todas as despesas inerentes ao desenvolvimento de novos e adequados sistemas de minimização ou neutralização da poluição. Até porque o custo social gerado pela poluição vai desde o esvaziamento do conteúdo econômico da propriedade privada, passando pelas limitações das liberdades individuais, chegando ao comprometimento da qualidade de vida de toda a coletividade<sup>298</sup>.

Portanto, quem deve suportar os custos da prevenção, neutralização ou reparação do dano ecológico é o responsável pela atividade contaminadora e não a coletividade. Seguindo esta lógica, o magistério de Heron Gordilho e Paulo Pimenta:

Logo, quem provoca a degradação ambiental ou exerce atividade suscetível de contaminar o meio ambiente, está obrigado a contribuir com os encargos daí decorrentes. Dessa forma, todos os custos que o Estado vier a sofrer no desenvolvimento de atividades de prevenção ou de reparação do dano ambiental, serão imputados ao agente econômico que tiver provocado essa situação. Destarte, internalizam-se os efeitos externos da atividade econômica sobre o ambiente, à medida que os custos gerados pela degradação ambiental são atribuídos ao sujeito econômico que os tiver provocado, o qual poderá transferi-los para o preço dos bens ou serviços que vier a produzir, ou substituir os fatores responsáveis pela degradação ambiental por outros menos agressivos ao meio ambiente<sup>299</sup>.

A ideia de que o indivíduo não pode lucrar às custas da sociedade permeia o princípio do poluidor-pagador, fazendo-se necessário que o agente causador do prejuízo ambiental arque, ao menos, com parte do custo da utilização do meio ambiente não só porque é uma medida de justiça, mas também porque a inclusão desse custo induzirá à redução da atividade

<sup>297</sup> FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 37.

<sup>298</sup> AMARAL, 2007, p. 116.

<sup>299</sup> GORDILHO, Heron José de Santana; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Fins do princípio do poluidor-pagador. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 14, n. 1, p. 361-379, abr. 2018. p. 361. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/2080>. Acesso em: 15 out. 2019.

contaminadora. Desse modo, é a internalização dos custos ambientais a base do princípio do poluidor-pagador que segue tanto uma lógica econômica e principalmente de justiça<sup>300</sup>.

De acordo com Carlos Taboada, Pérez de Ayala não acredita que o eco-tributo fundado no princípio do poluidor-pagador, *per si*, seja um princípio relacionado à justiça social. Para este doutrinador haveria apenas o cumprimento de uma obrigação tributária, ou uma licença jurídica para poluir, considerando uma ironia o tributo ambiental fundado no princípio ambiental do poluidor-pagador se converter em uma autorização legal de pagar para poder poluir<sup>301</sup>.

Para que isso não ocorra, segundo Carlos Taboada, Pérez de Ayala defende que não deve se pensar, somente, no pagamento do tributo ecológico, tendo em vista que o mero pagamento não repara a perturbação causada ao ecossistema, mas sim, na afetação da receita proveniente da exação ao financiamento de uma atividade estatal corretiva ou restauradora do prejuízo ocasionado. Neste caso, estar-se-ia mais próximo da justiça comutativa, corolário ao princípio da equivalência, do que da ideia justiça social<sup>302</sup>.

A margem de conformação do exercício da competência tributária para gravar condutas e fatos-signos-presuntivos de riqueza na seara ambiental faz-se presente na zona de tolerabilidade dos comportamentos, até então permitidos pelo ordenamento, porém ecologicamente reprováveis.

A pedra de toque do princípio do poluidor-pagador, dentro da tributação ambiental, está na sua função preventiva (prevenção e precaução), na medida em que a exação não pode ser utilizada pelo viés reparatório, pois a reparação de um dano pressupõe um ilícito ambiental, que, como já demonstrado, não pode constituir o fundamento de um tributo<sup>303</sup>.

No Direito Tributário Ambiental, o princípio do poluidor-pagador ocupa lugar de destaque, sendo considerado o alicerce constitucional que legitima os tributos ambientais. Acerca da importância deste pilar da tributação ambiental, preleciona Gemma Garcia:

*El principio quien contamina paga refleja el efecto externo de una actividad económica que constituye el fundamento último de la tributación ambiental. De esta forma, el impuesto se convierte así en el instrumento idóneo para que el sujeto que provoca el daño medioambiental asuma los costes o perjuicios causados a terceros derivados de su propia actividad. Así pues, la tributación ambiental actúa como mecanismo de internalización de los perjuicios externos derivados de la actividad económica del sujeto. Entendido, por tanto, este principio, en un sentido estricto, se*

---

<sup>300</sup> TABOADA, 2005, p. 80.

<sup>301</sup> Ibidem, p. 80.

<sup>302</sup> Ibidem, p. 81.

<sup>303</sup> PIMENTA, 2020, p. 138.

*interpreta como la atribución de las cargas tributarias medioambientales al contaminador-pagador*<sup>304</sup>.

Por outro lado, corolário do princípio da isonomia, temos no Direito Tributário o princípio da capacidade contributiva, igualmente denominado princípio da capacidade econômica, previsto no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal de 1988<sup>305</sup>. Nas palavras de Edvaldo Brito:

[...] o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, visto que este importa igual imposição para idêntica capacidade contributiva e pressupõe sempre, por parte do legislador ordinário, uma igualdade de situações tomadas em consideração, desde quando a noção de capacidade contributiva implica em uma avaliação da idoneidade do indivíduo para suportar a carga tributária. Uma idoneidade abstrata enquanto avaliada pelo legislador, mas, concreta, quando o for, pelo aplicador da norma ao caso específico. E essa imbricação da isonomia sobre a capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária chega ao ponto de se poder afirmar que são ambos princípios constitucionais que se integram, atuando como identificadores da medida das possibilidades econômicas a qual, para os causalistas, é a causa jurídica da imposição, cumprindo, por isso, ao juiz investigá-la como fundamento da tributação para que possa aplicar a norma tributária no caso concreto<sup>306</sup>.

Para o Estado exercer as políticas públicas de interesse comum, necessita de recursos, o que, conforme analisado, justifica a tributação e legitima a intervenção em parcela do direito de propriedade individual.

No entanto, de acordo com o princípio democrático e da aceção material do princípio da igualdade, cada indivíduo deve contribuir para o financiamento estatal, de acordo com as suas condições, ou seja, o fundamento clássico do tributo pressupõe a incidência sobre um fato-sigmo presuntivo de riqueza do contribuinte.

Não obstante, atualmente, o tributo não é mais visto apenas pela função fiscal, podendo atingir fins públicos pelos seus efeitos extrafiscais, ainda que a fiscalidade seja o seu principal objetivo, produz os mais variados efeitos na ordem econômica e social<sup>307</sup>. Elucidando a questão Cristobal Moro pontua:

*El enfoque clásico del tributo está en clara regresión. En la actualidad, la doctrina es consciente del hecho de que el establecimiento de todo tributo produce, de por sí, independientemente de cual sea su finalidad, efectos económicos e sociales de gran calado, que non pueden ser ignorados por el legislador. Por ello, la extrafiscalidad adquiere carta de naturaleza en el estudio del tributo. Mucho más, cuando la*

<sup>304</sup> GARCIA, 2011.

<sup>305</sup> “Art. 145, § 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”. BRASIL, 1988.

<sup>306</sup> BRITO, Edvaldo Pereira de. **Direito Tributário e Constituição**. São Paulo: Atlas, 2016. p. 83.

<sup>307</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 46.

*fiscalidad se presenta hoy en día como una realidad de notable dimensión en los Estados modernos*<sup>308</sup>.

A capacidade econômica traduz-se em um critério de distribuição equitativa da carga tributária para a manutenção da máquina pública e explica Paulo de Barros Carvalho que este princípio revela o “padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”<sup>309</sup>.

No Brasil, inspirado pela ordem francesa, encontra-se positivado expressamente desde a Carta constitucional de 1946, enquanto garantia constitucional do contribuinte contra a injusta tributação<sup>310</sup>, senão vejamos a redação de autoria de Aliomar Baleeiro no artigo 202: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”<sup>311</sup>.

Apesar do Poder Constituinte de 1988 ter restringido semanticamente a proposição normativa do princípio da capacidade contributiva aos impostos, e não expressamente todos os tributos, parte da doutrina estende a sua interpretação e reverbera os seus efeitos para as demais espécies tributárias<sup>312</sup>.

De fato, alguns autores partem da ideia de que o referido princípio-garantia da capacidade contributiva decorreria de forma implícita do conteúdo do princípio da igualdade<sup>313</sup>.

Além disso, por conta da expressão "sempre que possível", o constituinte estabeleceu no advérbio “sempre” um imperativo de destaque que deve nortear o legislador na regulamentação dos tributos.

Edvaldo Brito chama a atenção que tanto o intérprete quanto o legislador não podem eleger meios que não salvaguardem sempre que houver possibilidade, a capacidade contributiva, haja vista ser de suma importância para a concretização dos valores de justiça social na seara tributária<sup>314</sup>. Assim, por conta do referido princípio, o aspecto quantitativo dos impostos (tributos) deve ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Todavia, o custo social fruto do desgaste da natureza é de difícil mensuração, inclusive, podendo vir a ter reflexos e agravamentos sensíveis, anos depois dos atos poluidores. Não

---

<sup>308</sup> MORO, Cristobal J. Borrero. **La tributación ambiental en España**. Madrid: Tecnos, 1999. p. 43-44.

<sup>309</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 201-202.

<sup>310</sup> BRITO, op. cit., p. 84.

<sup>311</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil [1946]**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 12 dez. 2020.

<sup>312</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 191.

<sup>313</sup> CARVALHO, 2012, p. 385.

<sup>314</sup> BRITO, 2016, p. 85.

obstante, há efeitos perceptíveis que podem comprometer direitos individuais, com o potencial de esvaziar o conteúdo econômico mínimo do direito fundamental à propriedade privada, podendo até mesmo atingir os direitos transindividuais, como a saúde e bem-estar de toda a sociedade.

Há um aparente conflito entre a extrafiscalidade ambiental, que visa promover o bem ambiental através do princípio do poluidor-pagador, e o princípio da capacidade contributiva, pois para desestimular as condutas poluidoras, nem sempre haverá consonância entre a capacidade econômica do contribuinte e o valor da exação, mas sim, deverá a base de cálculo impositiva guardar relação direta com a capacidade poluidora do contribuinte e o custo da conduta alternativa que se visa estimular.

Ricardo Torres, ao tratar do assunto, assevera que a opção do constituinte pela expressão “sempre que possível” preconiza que a capacidade contributiva se aplique a várias espécies de impostos, o que não significa dizer que seja admitido que não seja aplicado quando houver a possibilidade de aplicá-lo.

Prossegue, explicando a compatibilidade entre a ressalva constitucional com a tributação extrafiscal, pois em alguns casos, quando não for “sempre possível”, o legislador ordinário poderá utilizar o imposto como instrumento apto à consecução de objetivos extrafiscais, citando como exemplo a proteção do meio ambiente<sup>315</sup>.

No entanto, Ricardo Torres aduz que há pouca importância do estudo dos impostos ambientais, porquanto não seria a espécie tributária ideal para o exercício da tributação ambiental. Neste sentido, cita que a doutrina alemã majoritariamente sustenta a impossibilidade de instituição de impostos ecológicos (Ökosteuern), ante a ausência de previsão constitucional<sup>316</sup>.

Em contraponto à corrente doutrinária alemã, menciona as lições do italiano Amatucci e do espanhol Rosembuj que vêm defendendo a possibilidade de impostos ambientais fundados na capacidade contributiva, no intuito de minorar a capacidade de contaminação do agente poluidor<sup>317</sup>.

Ao se pensar na eco-tributação, tem-se como pressuposto lógico a necessidade de compatibilização dos sobreditos princípios constitucionais do poluidor-pagador e da capacidade contributiva, e o controle das normas pautadas pela extrafiscalidade faz-se por

---

<sup>315</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Renovar, 2013. p. 83.

<sup>316</sup> Ibidem, p. 29.

<sup>317</sup> Ibidem, p. 30.

meio do exame da proporcionalidade<sup>318</sup>. Desse modo, apenas ponderando os princípios constitucionais em jogo, será possível perquirir a constitucionalidade da exação ambiental<sup>319</sup>.

Para tanto, deve-se analisar no caso, a necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito, em face da colisão entre o princípio da capacidade contributiva, que norteia a fiscalidade, e do, também, princípio constitucional, que tutela o meio ambiente, do poluidor-pagador que justifica a instituição dos tributos ambientais de caráter preponderantemente extrafiscal<sup>320 321</sup>.

## 4.2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A tributação ambiental se revela ante o rompimento do modelo clássico do tributo meramente arrecadatório<sup>322</sup>, para conferir às exações um viés ecológico de finalidade social, em decorrência da instrumentalização da norma-fiscal, por meio da aplicação do princípio constitucional do poluidor-pagador<sup>323</sup>, que visa à prevenção pautada na indução econômica da reeducação ambiental.

Esta releitura do fenômeno da tributação decorre da ponderação de valores ambientais, lastreados no próprio sistema constitucional, que ultrapassam a função arrecadatória da norma tributária, considerada isoladamente, mas submete-se à Constituição, mormente, aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

A teoria de Arthur Pigou, nos anos 1920, já preconizava a necessidade de o agente poluidor internalizar os custos da deterioração e degradação do bem natural<sup>324</sup>, atribuindo-se valor econômico à natureza, hábil a corrigir a falha do mercado, com o fito de evitar o

---

<sup>318</sup> TABOADA, 2005, p. 299-300; NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 658.

<sup>319</sup> Acerca da colisão entre princípios constitucionais, conferir Alexy, 2008, p. 94-116.

<sup>320</sup> Sobre a estrutura da “máxima da proporcionalidade”, adota-se as lições de Alexy, 2008, p. 117-121.

<sup>321</sup> PIMENTA, 2020, p. 156.

<sup>322</sup> Discorrendo sobre a extrafiscalidade Baleeiro aduz: “Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevaletentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios fiscais”. BALEEIRO, 1997, p. 576/577.

<sup>323</sup> Artigo 225: “[...] § 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”. BRASIL, 1988.

<sup>324</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 128 e 129.

compartilhamento do prejuízo com a coletividade e a apropriação privada dos lucros<sup>325</sup>. Para evitar a socialização dos prejuízos decorrentes da socialização das externalidades negativas, defendia a possibilidade de criação de uma exação fiscal equivalente ao custo do dano ambiental<sup>326</sup>.

Nesta linha, Ronaldo Motta, José Oliveira e Sérgio Margulis defendem:

[...] a imposição de um sobrepreço ao recurso ambiental que induza a sociedade a atingir, no agregado, um nível de uso previamente decidido por lei. Esses instrumentos são comumente denominados instrumentos econômicos precificados e aplicam o ‘princípio do poluidor-usuário pagador’ [...] incentivam maior redução do nível de uso (controle) justamente por aqueles usuários que têm menores custos para realizar estas reduções. Os usuários com maiores custos de controle reduzem menos suas emissões de modo que no agregado a redução total é a mesma, mas o custo total para a sociedade será menor. Além disso, há um incentivo permanente à inovação tecnológica na medida em que todos os usuários/poluidores buscarão continuamente reduzir seus custos unitários de uso ou controle da produção<sup>327</sup>.

A partir da tributação ecológica pode-se promover o direito fundamental ao meio ambiente saudável, e, conseqüentemente, à saúde e à vida. Outrossim, embora a obtenção de receita não seja o fim imediato, o resultado do proveito econômico obtido com a receita da exação ambiental poderá ser revertido para financiar políticas públicas de proteção e reparação de danos à natureza.

O fim imediato objetivado pela cobrança do tributo extrafiscal é o de induzir e incentivar os consumidores e agentes produtores a adotarem práticas ecologicamente conscientes com a necessidade de preservação do meio ambiente natural<sup>328</sup>.

Traçadas as noções da tributação ambiental, pautada na extrafiscalidade, identificou-se que os tributos constituem importante ferramenta de proteção ambiental, para além da função meramente arrecadatória, haja vista poderem ser veiculados através das normas direcionadoras. Além disso, agregando-se aos tributos ordinários um viés ambiental capaz de induzir os agentes econômicos a realizarem condutas que protejam o meio ambiente, torna-se possível, de igual sorte, desincentivar ações e práticas danosas ao bem ambiental tutelado.

<sup>325</sup> GERENT, Juliana. A internalização das externalidades negativas ambientais: uma breve análise da relação jurídico-econômica. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, v. 11, n. 44, p. 40-63, out./dez. 2006. p. 43.

<sup>326</sup> OLIVEIRA, Thaís Soares de; VALIM, Beijanicy Ferreira da Cunha Abadia. Tributação Ambiental: A incorporação do meio ambiente na reforma do Sistema Tributário Nacional. *In*: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). **Reforma Tributária: IPEA-OAB/DF**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 129-148. ISBN 978-85-7811-328-5. p. 137.

<sup>327</sup> MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MARGULIS, Sergio. **Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira**. Rio de Janeiro: Ipea, jun. 2000. ISSN 1415-4765. p.8.

<sup>328</sup> AYDOS, 2010, p. 197.

Embora as normas impositivas tributárias manejadas com a função instrumental ambiental - sejam estas decorrentes diretamente da finalidade extrafiscal, em sentido estrito, ou, em sentido amplo, englobando os efeitos indiretos das exações ordinárias - exerçam, em ambas as acepções, uma importante função promocional do equilíbrio ecológico, a doutrina diverge acerca do conceito de tributo ambiental.

A intenção de induzir a comportamentos, presentes na extrafiscalidade ambiental, a um só tempo direciona o agente econômico a evitar o encargo da exação, permitindo-se que o particular aja dentro de um parâmetro ecologicamente aceitável, ainda que necessite alterar o seu modelo de produção e consumo, bem como, em uma acepção ampla, pode autorizar que o produto da arrecadação seja revertido à promoção de um fim ambiental.

Nas palavras de Fernando Modé: “Na busca do melhor resultado econômico, o agente poluidor sente-se impulsionado a tentar novas técnicas e a inovar os métodos de produção que lhe permitam uma redução da carga fiscal suportada”<sup>329</sup>.

Por isso, Pedro Molina esclarece que a destinação do produto da receita de um tributo à proteção ambiental não o torna um tributo ambiental propriamente dito. Para o autor, na tributação ambiental, o encargo da norma fiscal deve estar voltado a um fim protetivo do meio ambiente, e não pautado pelo incremento da arrecadação. A lógica que deve permear a eco-tributação é a de permitir, ainda que direcionando o particular, optar por realizar ações ambientalmente desejáveis, a fim de obter uma economia da carga tributária<sup>330</sup>.

Desta forma, impende analisar as divergências doutrinárias acerca da conceituação do tributo ambiental, e, em seguida, os requisitos para a instituição dos tributos ambientais propriamente ditos, que posteriormente serão, dentro da competência tributária municipal, objeto de análise específica nos subitens do tópico 5.2.

#### 4.2.1 Tributação Ambiental em sentido amplo

Alguns autores compreendem em sentido amplo, ou impróprio, a tributação ambiental. Assim, não interfere a estrutura do meio tributário utilizado, importando a função de indução do comportamento, ou a destinação da receita tributária para uma causa ambiental.

Adepto ao conceito amplo, de acordo com Paulo Pimenta, Reinhard Hendler entende que o tributo ambiental pode ser cobrado pelo Estado, tanto visando à alteração de

---

<sup>329</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: A função do tributo na Proteção do Meio Ambiente. Curitiba: Juruá, 2009. p. 96 e 97.

<sup>330</sup> MOLINA, 2000, p. 61.

comportamentos com fins ecológicos, quanto com a finalidade arrecadatória para a destinação da receita para a promoção do bem ambiental, ou ainda uma combinação de ambos<sup>331</sup>.

Nesse contexto, os tributos ambientais em sentido amplo, ou impróprio, não têm a sua materialidade necessariamente vinculada a um fato ou conduta danosa ao meio ambiente, que se pretenda desestimular. Desse modo, podem englobar os tributos tradicionais, em sentido clássico (arrecadatório), com uma roupagem de proteção ambiental, seja através de vantagens fiscais, incentivadoras de determinadas condutas benéficas ao ecossistema, seja pelo aumento do aspecto quantitativo de condutas reprováveis, ou ainda, relacionando a causa ambiental à destinação das receitas provenientes da arrecadação desses recursos.

A esse respeito, Cláudia Soares<sup>332</sup>:

[...] em sentido “impróprio” porque o objetivo é a captação de meios a utilizar na realização da política ecológica, eles serão, em princípio, tão ambientais quanto qualquer outro tributo que permita recolher meios financeiros para a prossecução do fim em causa. Só se distinguindo o seu contributo para o equilíbrio ecológico dos impostos fiscais em geral quando, sem deixarem de apresentar como primeira finalidade a captação de receitas, e não o estímulo à adoção de condutas mais sustentáveis, tenham por objeto situações ou atividades que causem dano ao ambiente, internalizando as externalidades. Esta espécie de tributos relega, assim, para segundo plano aquela que deve ser a principal via de tratamento do problema ecológico: a prevenção.

Adotando o conceito amplo, Jorge Vargas entende que os impostos ambientais não precisam ser “novos impostos”, podendo ser um aspecto dos já instituídos, ou seja, não haveria a necessidade de o legislador criar uma nova espécie de tributo, podendo se valer dos já existentes e adequá-los, o que seria mais prático<sup>333</sup>.

De fato, na fenomenologia extrafiscal pode-se incluir os agravamentos extrafiscais de tributos tipicamente fiscais, ou seja, a partir do aumento da base de cálculo, alíquota, redução ou exclusão de benefícios, a exemplo da dedução de despesas, o legislador pode buscar atender aos objetivos de política social, no caso em comento, ambiental.

Almejando fins e efeitos extrafiscais, a regulamentação normativa pode agravar os encargos sobre bens ou matérias primas (mais) poluentes, fixando alíquotas mais altas para desincentivar o consumo ou produção de determinados produtos, combustíveis e itens antiecológicos<sup>334</sup>.

<sup>331</sup> PIMENTA, 2020, p. 141.

<sup>332</sup> SOARES, Cláudia Dias. **O imposto ambiental**: direito fiscal do ambiente. Coimbra: Almedina, 2002. p. 13-14.

<sup>333</sup> VARGAS, Jorge de Oliveira. O direito tributário a serviço do meio ambiente. **Cadernos de direito tributário e Finanças públicas**. São Paulo, v. 6, n. 25, p. 62-75, out/dez. 1998.

<sup>334</sup> NABAIS, 2020, p. 631.

Sobre os benefícios fiscais, oportuno citar a lição de Norberto Bobbio acerca da função promocional do direito, pois segundo o autor existem três maneiras de se impedir uma ação indesejada: “torná-la impossível, torná-la difícil e torná-la desvantajosa. De modo simétrico, pode-se afirmar que um ordenamento promocional busca atingir o próprio fim pelas três ações contrárias, isto é, buscando tornar a ação desejada necessária, fácil e vantajosa”<sup>335</sup>.

Seguindo essa vertente, ensina Lise Tupiassu que não seria preciso uma reformulação do Sistema Tributário Nacional, sendo possível a construção, a par dos tributos existentes, de alíquotas mais seletivas aptas a alterar os comportamentos dos particulares. Para tanto, bastaria alterar o aspecto quantitativo das exações já disponíveis, de maneira a promover o desenvolvimento sustentável<sup>336</sup>.

Via de regra, prepondera nos tributos ambientais em sentido amplo a função arrecadatória, sendo a partir da inserção ou alteração de elementos constitutivos da exação, que lhes é conferida uma roupagem ecológica.

Através desta adaptação de tributos existentes, com a inclusão de agravamentos que ambicionam promover a inserção dos custos decorrentes dos prejuízos oriundos das externalidades negativas, ou até mesmo, da destinação do produto da arrecadação para a prevenção ou reparação dos efeitos deletérios ao meio ambiente, os autores desenham o arquétipo do tributo ambiental impróprio<sup>337 338</sup>.

Costuma-se falar em sentido impróprio, de acordo com a explicação de Cláudia Soares porque:

[...] em sentido “impróprio” porque o objetivo é a captação de meios a utilizar na realização da política ecológica, eles serão, em princípio, tão ambientais quanto qualquer outro tributo que permita recolher meios financeiros para a prossecução do fim em causa. Só se distinguindo o seu contributo para o equilíbrio ecológico dos impostos fiscais em geral quando, sem deixarem de apresentar como primeira finalidade a captação de receitas, e não o estímulo à adoção de condutas mais sustentáveis, tenham por objeto situações ou atividades que causem dano ao ambiente, internalizando as externalidades. Esta espécie de tributos relega, assim, para segundo plano aquela que deve ser a principal via de tratamento do problema ecológico: a prevenção<sup>339</sup>.

---

<sup>335</sup> BOBBIO, 2007, p.15.

<sup>336</sup> TUPIASSU, 2006, p. 148.

<sup>337</sup> MONTERO, 2014, p. 186-188.

<sup>338</sup> Segundo Ferraz: “Trata-se de tributos: a) que atingem especificamente um âmbito de particular interesse na proteção ambiental [...]; b) cuja destinação necessária do produto da arrecadação é a própria proteção ambiental, atribuindo assim o tributo à tarefa de recompor a degradação do meio ambiente causada pelo consumo do produto”. FERRAZ, Roberto. Tributação e Meio Ambiente: o green tax no Brasil. **Revista de Direito Ambiental**, n. 31. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 172.

<sup>339</sup> SOARES, 2002, p. 13-14.

Assim, ao falar-se em tributação ambiental em sentido amplo, pode-se incluir aqueles tributos ordinários, pensados para o financiamento da máquina pública, que de alguma forma utilize a destinação dos recursos, ou, conjugando-os com privilégios fiscais, promova, em algum grau, valores de preservação ambiental sem, com isso, demandar a modificação de sua hipótese material de incidência.

A tributação ambiental há muito tempo já vem sendo aplicada e desenvolvida na Europa por diversos países. A Suécia iniciou, nos idos da década de 1990, uma Reforma Fiscal Verde, inspirando em seguida os demais países nórdicos e a Itália, Reino Unido, Espanha e Portugal<sup>340</sup>.

Na experiência brasileira, vem crescendo a presença de tributos ambientais em sentido amplo. Cita-se como exemplo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços “ecológico” (ICMS-ecológico), que comumente inclui critérios de cunho protetivo-ambiental para a repartição do produto da arrecadação do imposto com os municípios do Estado<sup>341</sup>.

Como é cediço, o ICMS é um tributo de competência estadual, mas o produto da sua arrecadação é distribuído entre o Estado (75%) e os seus respectivos Municípios (25%). Da quota parte dos entes municipais, a Carta Magna, no artigo 158, parágrafo único, dispõe que sessenta e cinco por cento (65%) serão repassados de acordo com o valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizadas em seu território, e, até trinta e cinco por cento (35%) do restante, “observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos”, pode ser repassado de acordo com a regulamentação estadual. Sobre estes 25% (vinte e cinco por cento), faz-se possível a distribuição de receitas condicionada à proteção e promoção do ecossistema<sup>342</sup>.

O Estado do Paraná, por meio da Lei Complementar Estadual 59, de 01 de outubro de 1991<sup>343</sup>, foi o primeiro ente federativo estadual a prever o critério ecológico para o repasse do ICMS-ecológico.

---

<sup>340</sup> A esse respeito ver TUPIASSU, op. cit.; MORO, 1999 e TÔRRES, 2005.

<sup>341</sup> Acerca do ICMS Ecológico, ver mais em MENDES, Ana Stela Vieira. **O ICMS ecológico como instrumento de preservação do meio ambiente: a experiência nos Estados brasileiros e perspectivas de implementação no Ceará.** Monografia (Graduação). Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2007.

<sup>342</sup> Nesse sentido, conferir o artigo 158, parágrafo único. BRASIL, 1988.

<sup>343</sup> PARANÁ. **Lei Complementar Estadual nº 59**, de 01 de outubro de 1991. Dispõe sobre a repartição de 5% do ICMS, a que alude o art. 2º da Lei 9.491/90, aos municípios com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental, assim como adota outras providências. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=8383&indice=1&totalRegistros=1>. Acesso em: 16 fev. 2021.

A legislação paranaense previa que 5% (cinco por cento) do total dos recursos financeiros seriam destinados aos municípios que abrigam em seus territórios Unidades de Conservação ou mananciais para abastecimento de municípios vizinhos, em função do tamanho, importância, grau de investimento na área, qualidade da água, entre outros fatores<sup>344</sup>.

Sobre a constitucionalidade do ICMS-ecológico, Paulo Amaral leciona que “a afetação da receita tributária nos impostos ambientais representa a adequação do sistema tributário brasileiro aos imperativos constitucionais de proteção ambiental”<sup>345</sup>.

Na mesma toada, Fernando Scaff e Lise Tupiassu defendem que “a política do ICMS Ecológico representa uma clara intervenção positiva do Estado, como um fator de regulação não coercitiva, através da utilização de uma forma de subsídio, tal como um incentivo fiscal intergovernamental”<sup>346</sup>.

Outro exemplo de “tributo ambiental” recorrentemente citado pela doutrina brasileira, refere-se ao denominado Imposto Predial e Territorial Urbano Verde (“IPTU-verde”), no qual em uma acepção ampla, um tributo clássico sobre a propriedade privada, tangencia a questão protetiva do meio ambiente, através de um “esverdeamento” de elementos da hipótese de incidência do tributo, com reflexos nas bases de cálculos e alíquotas, ou ainda o faz através de mecanismos de benefícios fiscais, direcionados a impulsionar condutas de interesse ambiental.

Via de regra, as legislações municipais acerca da supramencionada exação conferem benefícios fiscais para aqueles contribuintes que atendam aos requisitos previstos pela norma, mormente de caráter promocional do meio ambiente, com a redução do encargo tributário.

Impende pontuar que há uma maior aceitabilidade social das normas tributárias ambientais promocionais que, em sentido amplo, são aptas a induzir o contribuinte a voluntariamente aderir ao cumprimento dos preceitos normativos, fato este que, segundo Cristobal Moro, “há muito se percebeu que a lei tributária é melhor obedecida quando, em lugar de determinar condutas, vale-se do meio mais sutil para influenciá-las, outorgando aos contribuintes subvenções, isenções, créditos presumidos, bonificações etc.”<sup>347</sup>.

Assim sendo, parte da doutrina pátria compreende a tributação ambiental em sentido amplo, bastando a presença de elementos vocacionados à proteção ambiental orientados pela

---

<sup>344</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. Constituição, direito tributário e meio ambiente. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, Fortaleza, v. 28, n. 2, p. 29-40, jul./dez. 2008. p. 36.

<sup>345</sup> AMARAL, 2007, p. 164.

<sup>346</sup> SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS Ecológico. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 735.

<sup>347</sup> MORO, 1999, p. 678.

extrafiscalidade, englobando os incentivos fiscais e os agravamentos das variadas espécies de tributos tipicamente fiscais.

Outros exemplos típicos de incentivos fiscais ou desagrvamentos de tributos fiscais, seriam o manejo ecológico da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), previsto no Decreto Federal nº. 755, de 1993, que instituiu alíquotas menores para veículos automotores movidos a álcool, em detrimento da gasolina, como meio de incentivar a utilização do etanol combustível e indiretamente reduzir a poluição da atmosfera.

A legislação que rege o Imposto Territorial Rural (ITR) exclui da base de cálculo da exação as áreas de preservação permanente, reserva legal e as de interesse ecológico<sup>348</sup>. Ademais, tramitam diversos Projetos de Lei que visam estimular ações de interesse ecológico com deduções de tributos para pessoas físicas e jurídicas que promoverem ações sustentáveis, a exemplo do Projeto de Lei nº. 5.713/2013.

Há outros importantes projetos tramitando no Congresso Nacional - como a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº. 31-A/2007 e a PEC nº. 353/2009 - que buscam incluir critérios de sustentabilidade ambiental no Sistema Tributário Nacional, inclusive, com agravamentos e desonerações de tributos, em consonância com o princípio do poluidor-pagador e conseqüentemente com o impacto negativo ou positivo no ecossistema.

Em que pese a importância dos instrumentos fiscais para o fomento da preservação ambiental, é de difícil sustentação teórica o enquadramento deste fenômeno normativo como “tributação” ambiental.

No supracitado caso do “ICMS-ecológico”, há um incentivo financeiro para que os municípios adotem posturas ecologicamente desejadas, o que não se confunde com uma forma de tributação. De igual sorte, o “IPTU-verde”, geralmente, prevê um benefício fiscal para o titular do imóvel que adote algumas posturas ambientalmente adequadas, ou seja, não seria uma hipótese de tributação em sentido próprio.

Dito isto, para muitos doutrinadores bastaria que o produto da arrecadação de um tributo fosse destinado a uma causa de preservação da natureza para que fosse possível falar em tributação ambiental. Mas, por óbvio, não haveria mais uma vez um tributo, e sim, uma destinação financeira da receita tributária.

---

<sup>348</sup> COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos de (org.). **Direito ambiental em evolução**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006. p. 308.

#### 4.2.2 Tributação ambiental propriamente dita

Leciona outra vertente doutrinária que os tributos ambientais “próprios”, em sentido “estrito”, ou “verdadeiros”, dizem respeito a exações norteadas pela extrafiscalidade, que visam induzir ou desmotivar condutas que causem prejuízos ao meio ambiente. Desse modo, trata-se de tributos cuja materialidade decorre de fatos poluidores, que tenham como sujeitos passivos os agentes que praticam as condutas indesejadas, e possuam a sua base de cálculo relacionada à internalização do custo da poluição que se visa desestimular<sup>349</sup>.

Diferentemente do sentido amplo, a identificação do tributo ambiental em sentido próprio deve ser realizada com base na estrutura da norma impositiva, e não pela destinação do produto da arrecadação ou pelo agravamento ou desagravamento do ônus tributário.

José Nabais critica o conceito amplo, tido por ele, como tributos ambientais impróprios, ou “falsos”, aquelas exações tributárias que perseguem, essencialmente, uma finalidade fiscal arrecadatória, ainda que considerem aspectos de promoção ambiental para fins de estipulação do aspecto quantitativo do tributo ou da destinação do recurso<sup>350</sup>:

E, no respeitante ao primeiro dos aspectos aludidos, isto é, no que concerne às finalidades dos tributos ambientais, podemos dizer que é hoje em dia relativamente consensual a ideia de dividir dicotomicamente esses tributos em duas espécies, pelo que ou são tributos ambientais em sentido estrito, técnico ou próprio, que prosseguem uma finalidade extrafiscal incentivante (*reine Lenkungssteuern*), ou são tributos ambientais em sentido amplo, atécnico ou impróprio, que visam uma finalidade reditícia (*reine Umweltfinanzierungabgaben*).

**Sendo certo que apenas os primeiros, porque materializam de maneira directa ou imediata a política ecológica, são de considerar verdadeiros tributos ambientais, não passando os segundos, cujo objectivo é, como o dos tributos fiscais em geral, o de captar ou arrecadar receitas, ainda que estas estejam consignadas à realização da política ecológica, de falsos tributos ambientais.** Com efeito, o que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objectivo ou finalidade extrafiscal ecológica assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino ecológico das receitas proporcionadas pelos mesmos, pois este destino situa-se a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se na política de realização de despesas e não na política de obtenção de receitas fiscais. (grifo nosso)

A tributação ambiental, em sentido estrito, caracteriza-se por sua natureza extrafiscal (direcionadora). Esta deve ser estruturada pelo princípio ambiental do poluidor-pagador, visando, precipuamente, à indução de comportamentos ambientalmente corretos, por meio da estipulação de tributos, cuja regra matriz de incidência recaia sobre a conduta ou fato que se busca desestimular. Ademais, no aspecto quantitativo, deve guardar relação de equivalência

<sup>349</sup> NABAIS, 2003, p. 32.

<sup>350</sup> Ibidem, p. 32.

com os custos da degradação do ambiente ou da alternatividade da conduta que se visa estimular<sup>351</sup>.

A variável ecológica deve estar presente na norma impositiva para que o tributo instituído seja considerado verdadeiramente ambiental. O objetivo extrafiscal deve orientar a ocorrência de comportamentos sustentáveis, tratando-se de uma norma fiscal conscientemente elaborada com esta finalidade.

Em outras palavras, deve haver um nexo entre a estrutura da norma matriz de incidência tributária e o fato imponível ambientalmente indesejado. O núcleo material da hipótese de incidência tributária deve gravar um fato ou ato lícito, porém apto a implicar algum prejuízo ao meio ambiente natural.

Para Paulo Amaral "só tem interesse em qualificar como tributo ambiental aquele cuja estrutura estabelecer algum tipo de incentivo ao meio ambiente ou um mecanismo para que recaiam sobre o poluidor as deseconomias externas derivadas da degradação ambiental"<sup>352</sup>.

Por isso, a forma de mensuração do tributo ambiental, previsto hipoteticamente na norma impositiva, precisa ser estabelecido sob a égide do princípio do poluidor-pagador. Destarte, a base de cálculo deve estar relacionada com a quantidade potencial ou efetiva do prejuízo ecológico, com os custos da prevenção e reparação. Já a sua alíquota deve ser apta a desestimular a ocorrência do fato gerador, de modo que se torne economicamente mais vantajosa a adoção de uma prática sustentável.

Com efeito, para evitar o pagamento do tributo, o particular poderá adotar condutas menos ofensivas ao meio ambiente, valendo-se de outro meio adequado para suprir a sua necessidade. Assim, pode optar por substituir a atividade poluidora, os meios empregados, os insumos, ou o processo de produção, e, por conseguinte, não realizar o fato jurídico previsto no âmbito da regra matriz da exação<sup>353</sup>.

Todavia, a incidência da norma tributária não visa à proibição da conduta, tampouco constituirá sanção por ato ilícito, pois deve ter como base imponível um fato lícito e ter a finalidade de induzir o particular, que a fim de alterar a sua rotina de produção ou forma de consumo, possa pagar menos tributo.

A licitude e a facultatividade da prática da conduta ou fato são pressupostos de constitucionalidade da exação ambiental. A esse respeito, José Domingues explica:

---

<sup>351</sup> PIMENTA, 2020, p. 144.

<sup>352</sup> AMARAL, 2007, p. 167.

<sup>353</sup> PIMENTA, op. cit., p. 147-148.

[...] a extrafiscalidade, esclareça-se, não visa impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, através da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais. Portanto, a tributação extrafiscal [...] nada tem a ver com uma dita tributação punitiva [...] que pretende “impedir diretamente um ato que a lei proíbe”<sup>354</sup>.

As medidas orientadoras de cunho promocional do meio ambiente estão contidas no bojo da exação ambiental em sentido estrito. Nessa perspectiva, em que pese almejem a não realização do fato gerador - no caso de os elementos previstos na regra matriz de incidência restarem configuradas no mundo fenomênico - imputam ao destinatário da norma a internalização dos custos socioambientais.

Como decorrência natural da livre iniciativa, o consumidor poderá adquirir os bens de consumo mais baratos dos fornecedores que adotarem as práticas estimuladas pela norma direcionadora. Assim, o tributo ambiental próprio, aquele que considera em seu aspecto quantitativo uma oneração da cadeia produtiva maior que o preço da alteração de uma ação ambientalmente correta, contará com um custo reduzido para a produção do bem desejado, ante a não incidência desta oneração tributária no processo produtivo.

Diante disso, mesmo que o particular opte por realizar o fato gerador da obrigação tributária, haverá que internalizar a externalidade negativa no custo da produção, tendo em vista que esta será indiretamente arcada pelos consumidores. Destarte, é possível que o consumidor, alcançado pela função indutora, desejando economizar, diminua o consumo do bem onerado pelo tributo ambiental<sup>355</sup>.

Sob este viés, ainda que os consumidores desejem adquirir os bens de consumo de empresas degradadoras do meio ambiente, que optem por pagar a exação ambiental, estes arcarão diretamente com os custos da contaminação tolerada, porém indesejada pelo Estado.

Portanto, em se tratando de tributo (verdadeiramente) ambiental, em sua estrutura, este deverá gravar com um ônus um fato jurídico permitido, ainda que o Estado, a fim de preservar o bem ambiental, deseje desestimular (aspecto material). Nesse caso, o sujeito passivo é o agente poluidor ou, ainda indiretamente, o adquirente de um bem de consumo escasso ou que polui a natureza.

Nesse compasso, deve-se, ainda, considerar em seu aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota), o custo suficiente para induzir uma conduta que não afete o meio ambiente, ou o

---

<sup>354</sup> DOMINGUES, 2007, p. 49-50.

<sup>355</sup> PIMENTA, 2020, p. 148.

faça em menor grau. Para tanto, poderá ser escalonado progressivamente, de acordo com o volume da externalidade negativa produzida pelo contribuinte<sup>356</sup>.

Como exemplos de tributos ambientais, propriamente ditos, citam-se aqueles cuja materialidade grava a emissão de poluentes que contaminem o ar ou a água, um processo produtivo que envolva insumos tóxicos à fauna e à flora, um bem intrinsecamente poluidor, ou que tenha sido desenvolvido, ou utilizado, com a função de desmatar a natureza (ex. motosserra elétrica).

No Brasil, ainda é inexpressiva a instituição de tributos verdadeiramente ambientais<sup>357</sup>. Todavia, há um número crescente de legislações que estabelecem incentivos, desonerações fiscais e agravamentos diferenciados em razão da matéria-prima ou produto produzido/comercializado, com fins promocionais ambientais, que para parte da doutrina, ampliando demasiadamente o sentido, denomina-se tributação ambiental.

Os incentivos fiscais, no entanto, não são a melhor maneira de fomentar a preservação da natureza, haja vista os diversos problemas que permeiam a sua instituição.

#### 4.3 O PROBLEMA CONSTITUCIONAL DOS BENEFÍCIOS (PRIVILÉGIOS) FISCAIS

O incentivo fiscal é um instrumento extrafiscal de indução à disposição do Estado que pode ser manejado de diversos modos. Diferentemente da desoneração interna do tributo, ou não incidência tributária, não se pensa em uma verdadeira extrafiscalidade, mas sim, em um mecanismo de política fiscal que decorre da ampla margem de conformação do legislador para deliberar sobre quais fatos deseja tributar. Para tanto, pode-se valer de diversos critérios de justiça, seletividade e progressividade<sup>358</sup>.

O benefício fiscal implica uma renúncia de receita tributária e conseqüentemente uma despesa pública<sup>359</sup>. Para que a renúncia seja legítima, os fins extrafiscais promovidos devem ser mais importantes que o uso da receita do tributo suprimido, na medida em que os benefícios fiscais vão de encontro à distribuição igualitária da carga tributária e, por conta disso, a imposição desigual necessita de uma justificação especial<sup>360</sup>.

---

<sup>356</sup> PIMENTA, 2020, p. 54.

<sup>357</sup> Para Carlos Montero, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-combustíveis) seria um tributo verdadeiramente ambiental. MONTERO, 2014, p. 324.

<sup>358</sup> NABAIS, 2020, p. 633.

<sup>359</sup> Segundo José Nabais, para S. La Rosa, o núcleo essencial dos benefícios fiscais seria a sua natureza de despesa fiscal. *Ibidem*, p. 635.

<sup>360</sup> KIRCHHOF, 2016, p. 93-95.

Há doutrinadores, entretanto, que sustentam que haveria uma redução da despesa pública, na medida em que o particular executa uma atividade incentivada de interesse público. Desse modo, haveria uma redução da despesa estatal para a prestação de uma determinada atividade pública. Porém, segundo José Nabais, não seria possível pensar em uma redução da carga com base em despesas que o Estado deveria possuir, sendo possível quantificar somente as que suportam, “porque é desconhecido ou mesmo não cognoscível o montante daquela receita e desta despesa, já porque não há coincidência entre as pessoas beneficiadas pela Renúncia a receita e as que seriam através da realização da correspondente despesa”<sup>361</sup>.

A benesse fiscal, embora seja apta a induzir comportamentos pelo estímulo (sanção premial<sup>362</sup>), viola o princípio da isonomia tributária, tornando-se uma despesa pública, que implica uma redistribuição da carga fiscal. Desta forma, é menos custoso para administração<sup>363</sup>, e para os administrados que não podem gozar do benefício fiscal, a instituição de tributos ambientais.

Ademais, diferentemente dos auxílios e subvenções, o benefício fiscal somente alcança os sujeitos passivos da relação jurídica tributária, o que também pode vir a violar o princípio constitucional da igualdade, em sua acepção material, pois o fim promovido estará limitado ao universo de contribuintes de determinada exação e não à disposição de todos, como poder manejado uma subvenção financeira.

Pelos motivos supramencionados, defende-se que a eco-tributação é o caminho mais adequado, alinhado aos princípios constitucionais, a consecução do fim de proteção ambiental.

---

<sup>361</sup> NABAIS, 2020, p. 649-650.

<sup>362</sup> Leciona F. Fichera *apud* Nabais que as benesses fiscais “constituem tratamentos tributários subtrativos caracterizados pela conjugação simultânea dos três sintomas seguintes: 1) integram uma disciplina derogatória da disciplina ordinária do imposto, 2) mais favorável para o contribuinte do que a consubstanciada no seu tratamento ordinário, e 3) com uma função promocional”. FICHERA *apud* NABAIS, *ibidem*, p. 635.

<sup>363</sup> Embora Pimenta ressalve que possa demandar uma técnica mais apurada para a fiscalização e cobrança desses tributos. PIMENTA, 2020, p. 152.

## 5 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL MUNICIPAL

Em regra, apenas em sentido amplo, alguns municípios vêm adotando os preceitos extrafiscais relacionados à tributação ambiental, instituindo ferramentas indutoras, mormente veiculadas através de benefícios fiscais e da inserção de gravames em tributos tipicamente fiscais.

No terceiro capítulo foi estudado que por meio das normas direcionadoras, os Municípios podem realizar uma atividade administrativa indiretamente, por meio da indução (persuasão) de comportamento dos particulares, sem se valer de uma norma coativa para alcançar o fim desejado.

Nesse contexto, o efeito material pretendido pelo Poder Público pode ser alcançado por “cooperação” do administrado. No entanto, para que o ente municipal utilize legitimamente o instrumento fiscal, não basta ser titular da competência tributária para edição do tributo, deve ter também a competência da atividade administrativa que almeja ver realizada pelo contribuinte, através da veiculação da norma indutora. Isto porque no Estado Federal há necessidade de o ente possuir dupla competência para a instituição de normas fiscais direcionadoras, exigindo-se, portanto, a competência legislativa para regulamentar determinada matéria e a tributária para instituição do tributo extrafiscal<sup>364</sup>.

Segundo Paulo Pimenta, ainda não há uma manifestação expressa do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, mas citando o magistério de Alcides Costa e posteriormente de Luiz Mélega, que demonstram preocupação com a possibilidade de manipulação da extrafiscalidade por qualquer ente tributante a fim de produzir efeitos econômicos sobre qualquer matéria. Assim, os autores sustentam a imprescindibilidade de vincular-se à respectiva zona de poder de polícia, ou competência legislativa do ente instituidor, sob pena de haver um conflito de competências e políticas tributárias pelo país, instaurando-se uma guerra fiscal permanente<sup>365</sup>.

Tendo em vista que o escopo do presente trabalho encontra-se no estudo dos tributos municipais alicerçados no princípio ambiental do poluidor-pagador, faz-se necessário, antes de entrar no problema central da pesquisa e investigar as espécies tributárias municipais aptas a tributação ambiental propriamente dita, debruçar-se sobre a competência ambiental dos

---

<sup>364</sup> PIMENTA, 2020, p. 59

<sup>365</sup> O autor cita ainda, *apud* Paul Kirchhof, o precedente do Tribunal Constitucional Federal alemão BVerfG 98, 106, de 10 de dezembro de 1980: “o exercício da competência tributária para direcionar em outro âmbito material regulamentado apenas é lícito quando por meio desta o ordenamento jurídico não é contestado. Quando uma norma tributária indutora alcança o âmbito material, não deve o legislador tributário produzir uma regulamentação que contradiga a competência material da legislação atendida”. PIMENTA, *ibidem*, p. 61-63.

municípios outorgada pela Constituição Federal, vez que, como destacado, constitui uma premissa para a instituição de normas tributárias indutoras de comportamentos promocionais ao meio ambiente.

## 5.1 COMPETÊNCIAS AMBIENTAL E TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS

Por competência estatal, entende-se a delimitação ou divisão de atribuições em um determinado território, conferida por especificação constitucional ao ente público legitimado a atuar ou legislar sobre as matérias outorgadas pela lei maior. Não se confunde com um poder ilimitado, pois os seus contornos são previamente traçados pela ordem constitucional. Para Gilberto Freitas e Wallace Martins Júnior: “É a competência a medida da autonomia de estruturas estatais complexamente engendradas no federalismo”<sup>366</sup>.

No Direito Constitucional, tipicamente classificam-se as competências outorgadas pela Constituição em materiais, quando de natureza administrativa ou executiva, e normativas (formal ou legislativa). Trata-se de competência “comum”, as atribuições materiais que podem ser exercidas por todas as esferas federativas e “concorrente”, quando há possibilidade de produção legislativa pelos referidos entes, ainda que em graus diferentes. Ademais, quanto às técnicas de repartição de competências ou ao alcance, estas podem ser horizontais, se forem privativas ou exclusivas e verticais, caso sejam concorrentes ou supletivas<sup>367</sup>.

Na atual Constituição, os entes federados municipais gozam de competências privativas não enumeradas, decorrentes da cláusula geral ou no conceito indeterminado de “interesse local”, bem como outras expressamente delineadas.

Antes de adentrar as nuances, propriamente ditas, das competências ambiental e tributária atribuídas aos Municípios, cumpre situar o referido ente no estado federado, mediante o balizamento das suas atribuições constitucionais e da extensão da autonomia municipal.

### 5.1.1 Federalismo de duplo grau

Diferentemente das formas tradicionais de estado federado, no Brasil, os municípios integram a federação, conforme previsto nos artigos 1º e 18, da Carta de 1988. De maneira *sui*

---

<sup>366</sup> FREITAS, Gilberto Passos de; MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. Competência Normativa Municipal em Matéria Ambiental. **Revista Vertentes do Direito**. v. 03, n. 1, p. 1-29. Palmas, 2016. p. 12-13.

<sup>367</sup> *Ibidem*, p. 13.

*generis*, há “um regime federativo que comporta, além do poder central e dos poderes regionais, também poderes municipais, instituídos e garantidos pela Constituição”<sup>368</sup>.

De acordo com Paulo Bonavides “a história da autonomia municipal é uma crônica política de oscilações, que variam pendularmente do alargamento à contração”<sup>369</sup> e, embora haja controvérsia doutrinária acerca da autonomia dos Municípios (insuficiência de receitas próprias para fazer frente as suas competências)<sup>370</sup>, compreende-se que o Poder Constituinte estabeleceu uma “terceira esfera de autonomia, cuja presença, nos termos em que se situou, altera radicalmente a tradição dual do federalismo brasileiro, acrescido agora de nova dimensão básica”<sup>371</sup>. Com isso, denomina-se o modelo federal brasileiro de “duplo grau”<sup>372</sup>.

Em que pese estar sedimentado no âmbito da Suprema Corte Constitucional do Brasil, que a Constituição Federal de 1988 elevou os municípios ao *status* de ente federado e consequentemente têm-se uma federação tripartite, importante ressaltar que sobre esse tema, existe um intenso debate acerca do federalismo de três níveis brasileiro.

Por exemplo, para José Afonso da Silva, apesar de os Municípios não serem meros desdobramentos territoriais dos Estados membros, mas sim, pessoas jurídicas de direito público interno dotadas de autonomia, tratando-se de “entidade político-administrativa, dotada de autonomia política, administrativa e financeira”<sup>373</sup> sustenta que “o Município é um componente da federação, mas não entidade federativa”<sup>374</sup>.

Ainda em sentido contrário à dimensão federativa dos entes municipais, que sequer participaram da elaboração do pacto federal, citam Gilmar Mendes, Inocêncio Coelho e Paulo Branco como principais fundamentos da objeção de parte da doutrina à existência de uma federação com Municípios:

Veja-se que é típico do Estado Federal a participação das entidades federadas na formação da vontade federal, do que resulta a criação do Senado Federal, que, entre nós, não tem, na sua composição, representantes de Municípios. Os Municípios tampouco mantêm um Poder Judiciário, como ocorre com os Estados e coma União. Além disso, a intervenção nos Municípios situados em Estado-membro está a cargo deste. Afinal, a competência originária do STF para resolver pendências entre

<sup>368</sup> TEIXEIRA, José Horácio Meirelles. **Curso de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 652

<sup>369</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 346-347.

<sup>370</sup> Neste sentido, concordam BRAZ, Petrônio. **Direito Municipal na Constituição**. 7. ed. Leme: J. H. Mizuno, 2010. p. 86-88, e SANTANA, Jair Eduardo. **Competências legislativas municipais**. Belo Horizonte: Del Rey, 1993. p. 41-42. De outro lado, CASTRO, José Nilo de. **Direito Municipal Positivo**. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 57-67.

<sup>371</sup> BONAVIDES, op. cit., p. 345.

<sup>372</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 113.

<sup>373</sup> SILVA, José Afonso da. **O Município na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 7.

<sup>374</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

entidades componentes da Federação não inclui as hipóteses em que o Município compõe um dos polos da lide<sup>375</sup>.

A despeito dos relevantes argumentos esposados por parte da doutrina, as pessoas políticas municipais constituem-se, ainda que do ponto de vista técnico-jurídico, em entidades isônomas, pois não há uma hierarquia entre os entes federados e, portanto, não deve haver subordinação entre essas entidades autônomas, conforme delineado no Estatuto Máximo. Com efeito, todas as esferas da federação estão conformadas, “fielmente, às rígidas molduras traçadas pela Constituição”<sup>376</sup>. Por via de consequência, esclarece Alfonso Franco:

Nos casos de países de Constituição rígida, como se dá entre nós, o problema ainda mais se simplifica. Os limites das competências se encontram claramente estabelecidos; os meios de coordenação das atividades expressamente configurados; os remédios para os distúrbios e invasões de autoridade perfeitamente preceituados<sup>377</sup>.

A Constituição Federal de 1988 atribui aos municípios autonomia federativa. Para tanto, dentro das balizas constitucionais e legais, os municípios possuem capacidade de autogestão, financeira e patrimonial, gozando assim de “capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano, que lhes garante auto-organização, autogoverno, autolegislação e autoadministração, exercitáveis sem subordinação hierárquica”<sup>378</sup> em relação aos poderes central e regional.

No feixe de posições constitucionais, os entes públicos municipais possuem capacidade de auto-organização, e, na medida em que elaboram a sua lei orgânica de autogoverno, possuindo a capacidade de eleger os representantes do Poder Executivo e Legislativo, detêm autoadministração, com estrutura financeira e administrativa para execução dos serviços públicos. Ademais, gozam ainda de autolegislação para a edição de normas dentro da sua competência constitucional. Portanto, possuem, ainda que parcialmente, autonomia política, normativa, administrativa e financeira<sup>379</sup>.

Os entes municipais são titulares de autonomia formal para legislar em questões de interesse local consoante gizado no artigo 30, I, da Constituição Federal, e ainda, para suplementar as legislações estaduais e federais no que forem omissas ou no que estiver expressamente autorizado pelas normas da União Federal ou dos Estados-membros, conforme

---

<sup>375</sup> MENDES; COELHO; BRANCO, 2012. p. 1.136-1.137.

<sup>376</sup> CARRAZZA, 2009, p. 502-503.

<sup>377</sup> FRANCO, Alfonso Arinos de Melo. **Estudos de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1957. p. 148.

<sup>378</sup> ALMEIDA, 2000, p. 25.

<sup>379</sup> FREITAS; MARTINS JUNIOR, 2016, p. 4.

exegese do seu artigo 30, II. Outrossim, foram atribuídas competências materiais exclusivas nos incisos III, IV, V e VIII<sup>380</sup>.

Considerando a necessidade de dupla competência para instituição do tributo indutor, qual seja, a competência legislativa material (prevista no artigo 30, I e II da CRFB) e a tributária, impende balizar o alcance hermenêutico do que vem a ser o “interesse local”, de competência privativa legislativa municipal. Paulo Machado leciona que este interesse não necessariamente deve dizer respeito ao município inteiro, podendo se referir a uma determinada localidade ou a mais de uma que integra o território do ente federado. Nesse contexto, o âmbito de competência legislativa engloba desde o aspecto que seja da conveniência de um quarteirão até um bairro, subdistrito, distrito, ou de todo o território municipal<sup>381</sup>.

Ocorre que a locução “interesse local” é uma novidade trazida pelo constituinte de 1988, pois nas cartas magnas anteriores, ao referir-se à competência e autonomia legislativa municipal, veiculava-se tradicionalmente a expressão “peculiar interesse”<sup>382</sup>.

À primeira vista, poder-se-ia imaginar uma confusão na delimitação constitucional de competências. Decerto que onde há interesse da União Federal e dos estados federados, também residirá o interesse municipal. Assim, o “interesse local” constitui-se em conceito normativo indeterminado, dando azo a intensa controvérsia doutrinária.

Isso porque, o Poder Constituinte, ao fixar as competências dos entes federados, não traçou com maior precisão técnica as esferas de atuação, valendo-se de expressões imprecisas, dando azo a interpretações e, conseqüentemente, à produção de leis sobrepostas, muitas vezes conflitantes, notadamente no âmbito das competências comuns e concorrentes (suplementar e residual).

Nesse contexto, a expressão “interesse local”, embora possa acriticamente parecer clara se reduzida à ideia de que competiria exclusivamente ao poder local tratar de assuntos que impliquem a rotina cotidiana da cidade e dos munícipes, o alcance da expressão é bastante complexo quando confrontado com as demais atribuições materiais das unidades federadas.

---

<sup>380</sup> “Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; [...] VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; [...]”. BRASIL, 1988.

<sup>381</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 389.

<sup>382</sup> Cita-se como exemplo o artigo 28 da Constituição Federal de 1946: “A autonomia dos Municípios será assegurada: [...] II - pela administração própria, no que concerne ao seu **peculiar interesse** e, especialmente, [...]” (grifo nosso). BRASIL, 1946.

A locução “interesse local” não pode ser considerada de forma tão ampla, nem tão restrita, a competência legislativa dos municípios. O critério constitucional a ser observado é o da “predominância do interesse” no âmbito federativo<sup>383</sup>. Neste sentido, quando houver uma predominância do interesse local sobre o regional e o nacional, ou seja, sobre matérias sensíveis à municipalidade, de acordo com Paulo Machado, “caberá aos Municípios legislar sobre todas aquelas matérias em que seu interesse prevalece sobre os interesses da União e dos Estados” e não apenas quando este for exclusivo da entidade local<sup>384</sup>.

Ainda que não admitida a existência de interesses exclusivos e dissociados, pontua-se que “o que existe e determina a competência de cada ordem de poderes [...] será apenas uma predominância de interesses”<sup>385</sup>. Por conta disso, explica José de Castro:

o interesse local traduz-se em todos os assuntos do Município, mesmo em que ele não fosse o único interessado, desde que seja o principal. É a sua predominância; tudo que repercute direta e imediatamente na vida municipal é de interesse local, segundo o dogma constitucional, havendo, por outro lado, interesse (indireta e mediatamente) do Estado e da União<sup>386</sup>.

De igual sorte, ainda sob a égide da Carta de 1967, Manoel Ferreira Filho aduzia a ideia de predominância, em relação a locução “peculiar interesse”: “deve-se entender por peculiar interesse municipal tudo aquilo que for, predominantemente, preponderantemente, de seu interesse [...] Não cabe, portanto, identificar peculiar interesse municipal com interesse apenas municipal”<sup>387</sup>.

A competência comum é correlata à concorrente e, geralmente, a execução das leis por parte dos entes políticos federados não depende da fonte normativa<sup>388</sup>. Ainda assim, quando há outorga constitucional de competências materiais comuns, mormente compete à União Federal a edição de normas gerais, e às demais esferas a sua suplementação. Neste sentido, aduz Fernanda Almeida:

De fato, como se percebe pelo cotejo dos artigos 23 e 24, as leis que servirão de embasamento para a execução das tarefas comuns serão, em sua maior parte, fruto de competência legislativa concorrente, em que caberá à União editar normas gerais e às demais esferas a legislação suplementar. [...] Isto quando a competência material comum não se tiver de exercer de acordo com lei federal editada no uso da

---

<sup>383</sup> Nessa linha, cita-se Paulo Affonso Leme Machado, Celso Bastos, Hely Lopes Meirelles e José Cretella Júnior.

<sup>384</sup> MACHADO, 2009, p. 389-390.

<sup>385</sup> TEIXEIRA, 1991, p. 654.

<sup>386</sup> CASTRO, 2001, p. 55.

<sup>387</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. p. 131.

<sup>388</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 92.

competência legislativa privativa, hipótese em que a União estabelecerá normas gerais e específicas, legislando integralmente sobre a matéria<sup>389</sup>.

Compete aos entes municipais produzir leis complementares ou supletivas à legislação da União e do respectivo Estado-membro. Nesta linha intelectual, a competência normativa suplementar dos municípios engloba as competências materiais privativas ou comuns, porém a norma produzida deve estar em consonância com as leis das esferas estadual e federal<sup>390</sup>.

Quando não houver a predominância do interesse local, o exercício da competência normativa suplementar só se legitima quando estiver em consonância com os círculos de atuação normativo da União Federal e dos Estados-membro. E ainda, segundo Fernanda Almeida, a competência concorrente é cabível quando necessária ao exercício de competências privativas do ente municipal, ou para viabilizar as competências materiais comuns dos Municípios indicados nos incisos VI, VIII e IX do artigo 30 da lei maior<sup>391</sup>.

Diante disso, as Leis Orgânicas objetivam delimitar a abrangência e o alcance do interesse local, mormente em consonância com as Constituições Estaduais, que ao definirem os interesses regionais facultam, expressa ou implicitamente, que os Municípios legislem sobre determinadas searas, reduzindo-se os conflitos de atribuições que, eventualmente, serão dirimidos pelo Poder Judiciário.

Outrossim, antevedo a complexidade, em razão do emaranhado de competências outorgadas, a Carta Constitucional atribuiu ao legislador federal a missão de editar Leis Complementares para padronização e racionalização das atuações dos entes federados no campo das competências comuns, a nível de cooperação interfederativa<sup>392</sup>.

### **5.1.2 Competência ambiental municipal**

Malgrado a Constituição Federal se refira à União Federal, aos Estados e ao Distrito Federal, ao tratar da competência legislativa concorrente para legislar em matéria ambiental, à toda evidência, os municípios estão aptos a editar normas dentro dos limites do interesse local e supletiva para adequar à realidade municipal os instrumentos normativos federais e estaduais.

---

<sup>389</sup> ALMEIDA, 2000, p. 133.

<sup>390</sup> Ibidem, p. 156-159.

<sup>391</sup> Ibidem, p. 157 e ss.

<sup>392</sup> “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (Parágrafo único com redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)”. BRASIL, 1988.

Não se pode olvidar que a ordem constitucional brasileira atribuiu a todos o dever de preservação e defesa do meio ambiente. Trata-se de competência comum aos entes federados para proteção do meio ambiente e combate à poluição em qualquer de suas formas, conforme preceituam os artigos 23, VI da CRFB/88, cumulado com o *caput* do artigo 225, 23, III (proteção de bens de valor histórico, artístico, cultural, paisagístico) e 23, VII, que estabelece o dever de preservação de florestas, da fauna e da flora, sendo corolário da competência comum (administrativa) a necessidade de edição de atos regulamentares e legislativos próprios.

Não pairam dúvidas que a proteção ambiental também é um assunto de interesse local. Nessa lógica colaciona-se importante julgado do Supremo Tribunal Federal que ratifica a competência legislativa ambiental municipal:

[...]

1. O Município é competente para legislar sobre meio ambiente com União e Estado, no limite de seu interesse local e desde que tal regramento seja e harmônico com a disciplina estabelecida pelos demais entes federados (art. 24, VI, c/c 30, I e II, da CRFB)<sup>393</sup>.

AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E AMBIENTAL. LEGISLAÇÃO MUNICIPAL QUE RESTRINGE O USO DE HERBICIDA EM DETERMINADAS ÁREAS DO MUNICÍPIO. COMPETÊNCIA DO ENTE MUNICIPAL PARA LEGISLAR SOBRE MATÉRIA AMBIENTAL NOS CASOS DE INTERESSE LOCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM ENTENDIMENTO FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO DO RE 586.224/SP, MINISTRO LUIZ FUX. AO AMPARO DO ENUNCIADO N. 512 DA SÚMULA DO SUPREMO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO § 11 DO ART. 85 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. 1. O acórdão recorrido está em conformidade com o julgamento, no Plenário do Supremo, do RE 586.224/SP, ministro Luiz Fux, Tema n. 145/RG. [...] 3. Agravo interno desprovido<sup>394</sup>.

Em vista das peculiaridades do federalismo pátrio e da dificuldade dos balizamentos da margem de atuação de cada ente federado previstas na Constituição - sobretudo em questões relacionadas ao meio ambiente, pois os impactos não se limitam territorialmente - cumpre mencionar que foi editada a Lei Complementar n. 140 de 2011<sup>395</sup>, em atendimento ao previsto

<sup>393</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário nº 586.224/SP**. Relator Min. Luiz Fux, j. 5 mar. 2015, DJe de 8 mai. 2015. Repercussão Geral - Tema 145.

<sup>394</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2.Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº. 962547/PR**. Relator Min. Nunes Marques, j. 08 set. 2021, DJe de 21. Out. 2021.

<sup>395</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº. 140**, de 08 de dezembro de 2011. Fixa normas, nos termos dos incisos III, VI e VII do *caput* e do parágrafo único do art. 23 da Constituição Federal, para a cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção das paisagens naturais notáveis, à proteção do meio ambiente, ao combate à poluição em qualquer de suas formas e à preservação das florestas, da fauna e da flora; e altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp140.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp140.htm). Acesso em: 09 dez. 2021.

no parágrafo único do artigo 23 da Constituição Federal, regulamentando os critérios para cooperação entre os entes da federação nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção ambiental, de modo a não incorrer em sobreposições de atividades entre a União Federal, Estados (DF) e Municípios.

Impende destacar a relevância da atuação dos municípios no que se refere à administração da cidade, à política urbana, à execução de serviços públicos essenciais ao meio ambiente natural, como o saneamento e a limpeza dos logradouros públicos. Ademais, compete exclusivamente ao município a ordenação do uso e ocupação do solo, bem como o exercício do poder de polícia relativo à fiscalização dos empreendimentos, da construção civil, além do controle da poluição sonora e visual<sup>396</sup>. Acerca do exercício do poder de polícia municipal (distrital), importante destacar o trecho do seguinte julgado:

A obrigação do Estado, impregnada de qualificação constitucional, de proteger a integridade de valores fundados na preponderância do interesse social e na necessidade de defesa da incolumidade pública legitima medidas governamentais, no domínio econômico, decorrentes do exercício do poder de polícia, a significar que os princípios que regem a atividade empresarial autorizam, por efeito das diretrizes referidas no art. 170 da Carta Política, a incidência das limitações jurídicas que resultam do modelo constitucional que conforma a própria estruturação da ordem econômica em nosso sistema institucional. - Diploma legislativo local que condiciona determinadas atividades empresariais à estrita observância da cláusula de incolumidade destinada a impedir a exposição da coletividade a qualquer situação de dano. Vedação da edificação e instalação “de postos de abastecimento, lavagem e lubrificação nos estacionamentos de supermercados e hipermercados e similares, bem como de teatros, cinema, shopping centers, escolas e hospitais públicos” (Lei Complementar distrital nº 294/2000, art. 2º, § 3º)<sup>397</sup>.

Com relação ao poder de legislar sobre a matéria ambiental, a Constituição confere à União Federal e aos Estados-membros competência concorrente para edição de leis que

<sup>396</sup> FREITAS; MARTINS JUNIOR, 2016. p. 18.

<sup>397</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 597.165/DF**. Recurso Extraordinário – Desnecessidade de submissão ao plenário virtual, para efeito de reconhecimento da existência de Repercussão Geral, quando inviável o apelo extremo – (RISTF, ART. 323) – Fiscalização normativa abstrata por tribunal de justiça local (CF, ART. 125, § 2º) – Reconhecimento, pela corte judiciária local, da validade constitucional de lei distrital que veda a instalação de postos de combustíveis em determinadas áreas, como estacionamentos de supermercados – Regulação estatal da atividade econômica excepcionalmente motivada por razões de elevado interesse social e de segurança da coletividade – Circunstância que legitima, em face de atividade empresarial de risco, a atuação normativa do Poder Público no domínio econômico – Doutrina – Precedentes – “Agravo Regimental” interposto por “*amicus curiae*” contra a decisão que julgou o próprio Recurso Extraordinário – Incognoscibilidade, porque unicamente admissível a impugnação recursal pelo “*amicus curiae*” quando deduzida contra decisão que não lhe admitiu o ingresso na causa – Finalidade e poderes processuais inerentes à figura do “*amicus curiae*” – Não provimento do Recurso de Agravo do Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios – “Agravo Regimental” da ABRAS (“*amicus curiae*”) não conhecido. Repercussão Geral e inviabilidade do Recurso Extraordinário. Agravante: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Agravado: Governador do Distrito Federal. Relator Min. Celso de Mello, 28 out. 2014, DJe 09 dez. 2014.

disponham sobre o meio ambiente, nos artigos 24, VI a VIII, competindo à União Federal a edição das normas gerais.

Entretanto, José Baracho Júnior, ao analisar os meandros da autonomia municipal, entende que, em relação aos artigos 23 e 225 da Constituição, a municipalidade, além da atribuição material, pode exercer a competência formal, quando houver interesse local, legislando em matéria ambiental<sup>398</sup>.

A esse respeito, Vladimir Freitas indaga: "[...] qual o assunto ambiental de interesse federal ou estadual que não interessa à comunidade? Então, raciocinando em sentido contrário, tudo é do interesse local e, portanto, da competência municipal?"<sup>399</sup>.

Não é bem assim. A competência municipal, no que toca à regulamentação ambiental, não se sobrepõe à legislação estadual e federal. Há uma necessidade de compatibilização entre as competências concorrentes, sob o risco incorrer em normas contraditórias<sup>400</sup>.

Com esse objetivo, a Lei Complementar n.º. 140 de 2011, em seus artigos 7º, 8º e 9º, especifica as competências comuns entre os entes federados, de modo a otimizar os esforços da Administração Pública, coordenando as ações e políticas públicas ambientais.

Observa-se que o legislador atribuiu uma competência residual bastante ampla aos municípios, além de promover a descentralização do exercício da fiscalização à esfera local. Por sua vez, por meio dos incisos IX, X, XIII e XIV do artigo 9º, da referida Lei Complementar, é possível destacar as seguintes ações privativas da administração municipal:

Art. 9º São ações administrativas dos Municípios:

[...]

IX - elaborar o Plano Diretor, observando os zoneamentos ambientais;

X - definir espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos;

[...]

---

<sup>398</sup> Aduz o autor que: "Ao analisarmos a autonomia do Município e estudar a configuração global de suas competências, podemos sustentar que, com o objetivo de concretizar o disposto nos artigos 23 e 225, podem estas organizações editar leis em matéria ambiental. O artigo 30 da Constituição brasileira, em seu inciso I, prescreve que compete aos Municípios: 'I – legislar sobre assuntos de interesse local'. Aos Municípios, quando é conferida a competência para legislar sobre assuntos de interesse local, não se definiu qualquer restrição quanto à matéria. Neste sentido, a Constituição não criou obstáculos para que o Município, desde que o interesse seja local, legisle em matéria ambiental". BARACHO JUNIOR, José Alfredo de Oliveira. **Proteção do meio ambiente na Constituição da República**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 148.

<sup>399</sup> FREITAS, Vladimir Passos de. **A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais**. 3.ed. Curitiba: Juruá, 2001. p. 61-63.

<sup>400</sup> A forma de estado federal do Brasil difere quanto a origem do modelo estadunidense, ocorreu por segregação do poder unitário, e não por agregação dos entes administrados pelo poder central. Em teoria geral do Estado, costuma-se ilustrar através de um movimento centrífugo, ao invés de centrípeto (modelo norte-americano). As competências privativas dos entes federados devem ser harmonizadas com as comuns (executivas) e concorrentes (legislativas). Não obstante surjam conflitos oriundos tanto do choque de leis, quanto na execução das atribuições administrativas. Observa-se que no que tange a competência executiva, a Constituição Federal organiza, de acordo com a predominância dos interesses, as atribuições administrativas.

XIII - exercer o controle e fiscalizar as atividades e empreendimentos cuja atribuição para licenciar ou autorizar, ambientalmente, for cometida ao Município;  
 XIV - observadas as atribuições dos demais entes federativos previstas nesta Lei Complementar, promover o licenciamento ambiental das atividades ou empreendimentos:  
 a) que causem ou possam causar impacto ambiental de âmbito local, conforme tipologia definida pelos respectivos Conselhos Estaduais de Meio Ambiente, considerados os critérios de porte, potencial poluidor e natureza da atividade; [...].

No que se refere ao meio ambiente urbano, o Pretório Excelso possui jurisprudência mansa e pacífica acerca da competência de os municípios estabelecerem os parâmetros urbanísticos com reflexos diretos em nuances de cunho ambiental. Nessa perspectiva, destaca-se a possibilidade de impor condições de viabilidade dos empreendimentos, de modo a prevenir impactos negativos ao bem natural, como exemplo da necessidade do interessado promover a “aeração, permeabilização do solo, tratamento de resíduos, reserva de áreas verdes e adoção de medidas destinadas a prevenir danos e riscos ambientais”<sup>401</sup>

Sobre o assunto, vale destacar o seguinte julgado do STF, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão:

Administrativo. Município de Belo Horizonte. Pedido de licença de instalação de posto de revenda de combustíveis. Superveniência de lei (Lei nº 6.978/1995, art. 4º, § 1º) Exigindo distância mínima de duzentos metros de estabelecimentos como escolas, igrejas e supermercados. alegada ofensa aos arts. 1º, IV; 5º, XIII E XXXVI; 170, IV E V; 173, § 4º, E 182 da Constituição Federal. Incisos XXII e XXIII do art. 5º não prequestionados. Requerimento de licença que gerou mera expectativa de direito, insuscetível – segundo a orientação assentada na jurisprudência do STF –, de impedir a incidência das novas exigências instituídas por lei superveniente, inspiradas não no propósito de estabelecer reserva de mercado, como sustentado, mas na **necessidade de ordenação física e social da ocupação do solo no perímetro urbano e de controle de seu uso em atividade geradora de risco, atribuição que se insere na legítima competência constitucional da Municipalidade**. Recurso não conhecido. (grifo nosso)<sup>402</sup>

O poder local goza de ampla margem de atuação em seu território para exigir o cumprimento da legislação e editar normas relacionada às posturas municipais por meio do planejamento e do controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano, em especial, as umbilicalmente relacionadas a tutela urbano-ambiental<sup>403</sup>.

<sup>401</sup> OLIVEIRA, Cláudia Alves de. Competências Ambientais na Federação Brasileira. **Revista de Direito da Cidade**, n. 2, v. 4. ISSN 2317-7721 p. 40-64, p. 58.

<sup>402</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário nº. 235736/MG. Relator Min. Ilmar Galvão, j. 21 mar. 2000, DJ de 26 maio 2000 p. 34, Ement. v. 1.992-03 p. 549, RTJ v. 180-03 p. 1.144.

<sup>403</sup> Interpretação da Lei municipal paulista 14.223/2006. Competência municipal para legislar sobre assuntos de interesse local. [...] O acórdão recorrido assentou que a Lei municipal 14.223/2006 – denominada “Lei Cidade Limpa” – trata de assuntos de interesse local, entre os quais, a ordenação dos elementos que compõem a paisagem urbana, com vistas a evitar a poluição visual e bem cuidar do meio ambiente e do patrimônio da cidade. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Ag. Reg. no Agravo de Instrumento nº799.690/SP. Relatora Min. Rosa Weber, j. 10 dez. 2013, DJe de 3 fev. 2014).

Nesse desiderato, pode criar leis e exercer a fiscalização sobre a adequação à ordenação urbanística de entidades públicas, concessionários de serviço público entre outros empreendimentos que causem impacto ambiental, ainda que sujeitos a licenciamento do Estado ou da União Federal, o que não se confunde com a competência para fiscalizar ou regulamentar determinados aspectos técnicos que se encontram entre as atribuições privativas federal ou estadual. A esse respeito, colaciona-se a ementa do julgamento da ADI nº 3.338/DF:

Lei Distrital: Inspeção Veicular e Proteção Ambiental

O Tribunal, por maioria, julgou improcedente pedido formulado em ação direta de inconstitucionalidade proposta pelo Procurador-Geral da República contra a Lei distrital nº 3.460/2004, que dispõe sobre o programa de inspeção e manutenção de veículos em uso no Distrito Federal. **Entendeu-se que a norma impugnada não versa sobre matéria de trânsito, mas apenas institui serviço para viabilizar a inspeção veicular relativa ao controle de emissão de gases poluentes e ruídos, visando, assim, à proteção do meio-ambiente, de competência comum (CF, art. 23, VI).** Vencidos, integralmente, o Min. Joaquim Barbosa, relator, que declarava a inconstitucionalidade da lei em questão por considerar configurada a ofensa à competência privativa da União para legislar sobre trânsito (CF, art. 22, XI), e, em parte, o Min. Marco Aurélio que, embora afastando a apontada violação a este último dispositivo, julgava procedente o pedido ao fundamento de ser inconstitucional a delegação, a terceiros, da referida inspeção, já que esta seria indispensável ao exercício do poder de polícia. (Grifo nosso)<sup>404</sup>

Portanto, o ente municipal tem competência para produzir normas na seara ambiental para complementar a legislação federal e estadual, desde que nos limites do interesse local. Desse modo, o Município pode regulamentar de forma mais específica, em consonância com a necessidade de detalhamento no âmbito municipal, sem com isso sobrepor ou contrariar as previsões legislativas emanadas das esferas federal e estadual. Dito de outra forma, “o Município não pode abolir as exigências federais ou estaduais sobre o assunto. Todavia, poderá formular exigências adicionais, atentando para seu interesse próprio no caso concreto”<sup>405</sup>.

Em linhas gerais, à União Federal incumbe a definição da política nacional de proteção do meio ambiente, aos Estados-membros a elaboração da política estadual relacionadas à preservação ambiental e aos municípios a adequação dessas políticas ao seu território.

No que tange à execução dessas políticas públicas, a legislação buscou descentralizar as atividades às entidades públicas municipais, adotando-se como regra as tarefas que podem ser executadas com independência pela administração municipal<sup>406</sup>, tendo em vista que o poder local encontra-se em contato mais próximo e direto com o cidadão e, dentro do seu território,

<sup>404</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3.338/DF**. Relator originário Min. Joaquim Barbosa. Relator para o acórdão Min. Eros Grau, j. 31 ago. 2005, Dj de 21 set. 2007.

<sup>405</sup> FREITAS, op. cit., p. 40.

<sup>406</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. **Federalismo e competências ambientais no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 187.

a administração pública municipal está, em regra, melhor aparelhada para atuar com precisão sobre determinado ponto pretendido. Ressalvadas as competências privativa e exclusiva da União (ex. Fiscalização de usina nuclear) e dos Estados (ex. Bacias hídricas intermunicipais e fauna silvestre), e a inexistência de órgão municipal ambiental, quando o Estado deverá suprir as atribuições do município, nos termos da lei<sup>407</sup>.

### 5.1.3 Competência tributária municipal

Talvez o aspecto mais importante, que garanta e confira autonomia ao ente municipal, decorra do Poder Tributário. Em outras palavras “o poder impositivo do município advém de sua autonomia financeira, estabelecida na Constituição da República, que lhe assegura a instituição e arrecadação dos tributos de sua competência e a aplicação das rendas locais (art. 30, III)”<sup>408</sup>.

Não obstante, no modelo federativo brasileiro as competências tributárias outorgadas aos Municípios se revelam insuficientes para a manutenção da máquina pública, não estando nas receitas próprias os recursos necessários para o desempenho de suas competências constitucionais. A par disso, o próprio constituinte delineou a repartição constitucional de receitas tributárias com transferências vinculadas do produto da arrecadação federal e estadual para os entes municipais (artigos 158 e 159 da CRFB).

Por conta disso, debate-se na doutrina acerca da profundidade da “autonomia” municipal, quando a maior parte da fonte de receita dessa esfera política advém de repasses das entidades maiores da federação.

Neste sentido, Ferreira Filho pontua que “a existência real de autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os Estados possam desempenhar as suas atribuições”<sup>409</sup>. Corroborando a observação, Antônio Roberto Sampaio Dória esclarece que “o poder político distribuído pelas camadas da federação, encontra seu necessário embasamento na simultânea atribuição de poder financeiro, sem o qual de pouco vale: *autonomia na percepção gestão e dispêndio das rendas próprias*”<sup>410</sup>.

---

<sup>407</sup> Art. 15. [...] II - inexistindo órgão ambiental capacitado ou conselho de meio ambiente no Município, o Estado deve desempenhar as ações administrativas municipais até a sua criação; (BRASIL, 2011).

<sup>408</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 150.

<sup>409</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 53.

<sup>410</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo, José Bushatsky, 1972. p. 11. Grifos no original.

Fala-se em competência tributária, e não, em poder tributário (absoluto), haja vista que a aptidão estatal para instituição de tributos encontra-se dentro dos limites do direito positivo, estando mais precisamente determinada no plano constitucional e concretizada em nível legal<sup>411</sup>.

A competência tributária é originária e decorre de uma permissão constitucional, consistindo na atribuição de uma faculdade para as pessoas políticas produzirem leis que instituam hipóteses de incidência tributária (artigo 150, I da Constituição). Portanto, a “Carta das Competências” autoriza aos municípios a criação de tributos, estabelecendo os elementos mínimos da regra matriz de incidência, seus sujeitos passivos, base de cálculo, alíquotas, o modo de lançá-los e arrecadá-los, limitando ainda, a possibilidade de instituição, aos direitos assegurados aos contribuintes<sup>412</sup>.

Esta prerrogativa legiferante é ainda inalterável (somente por Emenda Constitucional), inalienável e irrenunciável. Entretanto, o titular da competência pode tanto aumentar quanto minorar o tributo, isentar, remittir, desde que respeitada a diretriz constitucional, e seja fruto de uma decisão política do ente tributante. Em síntese, a competência tributária é a permissão para instituição de tributos, consistindo um direito subjetivo das pessoas políticas editarem normas fiscais, e, por decorrer de uma atribuição Constitucional, não pode ser alterada pelo ente<sup>413</sup>.

Em relação à competência tributária municipal, o artigo 145 da Constituição Federal autoriza os Municípios a editarem leis, criando impostos, taxas e contribuições de melhoria, podendo, ainda, conforme o artigo 149-A, da mesma Carta, “[...] instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.”<sup>414</sup>.

Defende-se neste estudo que todas as espécies tributárias municipais são aptas a promover, em maior ou menor grau, a proteção ambiental e, como corolário da obrigação imposta pela Constituição Federal no artigo 225, incumbe aos Municípios e ao Distrito Federal valerem-se dos instrumentos que possam garantir e promover a defesa do meio ambiente.

Neste sentido, Melissa Folmann pontua que há um verdadeiro poder-dever imposto aos municípios de preservação do bem ambiental, devendo combater a degradação do meio ambiente, inclusive, por meio da tributação ambiental, com o fito de direcionar as condutas em

---

<sup>411</sup> CARRAZZA, 2009, p. 503.

<sup>412</sup> Ibidem, p. 504 e 505.

<sup>413</sup> Ibidem, p. 507-508.

<sup>414</sup> BRASIL, 1988.

benefício do ambiente e da cidade, considerando o IPTU um tributo “potencial” para alcançar esta finalidade<sup>415</sup>.

Assim sendo, o ente municipal pode valer-se da sua competência tributária não apenas para incrementar a arrecadação para o custeio das despesas públicas, mas, também, para, através da extrafiscalidade, criar tributos como eficiente forma de proteger a natureza.

Por sua vez, o desafio da presente pesquisa consiste na identificação da possibilidade, ou não, de dentro da competência municipal (tributária e ambiental), instituir-se os tributos ambientais propriamente ditos que, conforme visto, são aqueles criados com o intuito direcionador, e devem ser estruturados pelo princípio ambiental do poluidor-pagador.

Dito isto, com base nas premissas expostas, tanto através da perspectiva de tributação ambiental em sentido amplo, quanto em sentido estrito, visto que ambos constituem instrumentos idôneos à promoção ecológica, será estudada a estrutura necessária para a sua instituição e em seguida será feita a análise dos tributos municipais em espécie (impostos, contribuições e taxas).

## 5.2 ESTRUTURA DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS

Neste momento, será visto o delineamento legal da hipótese de incidência de um tributo para que este reúna as características necessárias em seus elementos constitutivos e possa ser considerado ambiental em sentido próprio.

A regra matriz de incidência tributária se desdobra em cinco aspectos. Na lição de Geraldo Ataliba: “A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)”<sup>416</sup>.

Ramón Perez de Ayala explica o surgimento da obrigação tributária, nos seguintes termos:

a definição por uma lei de certos supostos de fato a cuja hipotética e possível realização a lei atribua determinados efeitos jurídicos (obrigação de pagar tributo) convertendo-os assim, numa classe de fatos jurídicos (fato imponible). A realização deste fato jurídico, o fato imponible, que origina a obrigação de pagar o tributo<sup>417</sup>.

---

<sup>415</sup> FOLMANN, Melissa. IPTU e tributação ambiental: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 508.

<sup>416</sup> ATALIBA, 2000, p. 58.

<sup>417</sup> AYALA, Ramón Perez de. **Derecho Tributario**. Madri: Ed. de Derecho Financeiro, 1968. p. 45.

A distinção é muito clara entre a hipótese legal (lei tributária) que conceitua genérica e abstratamente um fato elegido pelo legislador para a produção de efeitos jurídicos tributários, e a realização materialmente verificável da hipótese legal consubstanciada na ocorrência no mundo fenomênico do fato previsto que, subsumindo-se ao descritivo legal, dá origem à obrigação tributária.

O estudo da regra matriz de incidência tributária deve ser feito através dos elementos que constituem a hipótese de incidência, ou seja, da análise dos aspectos necessários descritos pela lei para a configuração do fato jurídico tributário. Neste diapasão Paulo de Barros Carvalho analisa a norma impositiva fiscal da seguinte forma: a) hipótese tributária, critérios material, espacial e temporal<sup>418</sup>; b) consequência das endonormas tributárias, critérios pessoal e quantitativo<sup>419</sup>.

No aspecto pessoal, o tipo normativo estabelece o sujeito ativo e o critério para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária. No aspecto temporal, a norma fixa o momento em que se configura e ocorre o fato descrito. Já no elemento espacial, o arquétipo legal prevê abstratamente as condições de modo e lugar e, a partir do aspecto quantitativo estabelecem-se os critérios genéricos de mensuração do valor da prestação objeto da obrigação tributária, através da definição da base de cálculo e alíquota<sup>420</sup>.

Por sua vez, o aspecto mais importante, considerado o núcleo central da obrigação tributária, é o que descreve o fato, ou mais precisamente a materialidade do fato imponível. Consoante Geraldo Ataliba, é o aspecto mais complexo da hipótese de incidência, pois nele estão contidos todos os dados objetivos necessários à configuração do arquétipo normativo. Bem como, contém os dados essenciais que servem de suporte fático da hipótese de incidência, constituindo-se na “imagem abstrata de um fato jurídico”<sup>421</sup>.

Alinhavadas as premissas da regra matriz de incidência tributária, para que o arquétipo normativo desenhado pelo legislador crie um tributo verdadeiramente ambiental, este deverá, no aspecto material, conter a descrição de um fato que direta ou indiretamente cause um prejuízo ao meio ambiente (ex. emitir CO<sub>2</sub>), dentro do âmbito de tolerabilidade da contaminação ambiental<sup>422</sup>. Portanto, o núcleo material de incidência deverá descrever um fato ou ato ambientalmente reprovável, porém juridicamente permitido.

---

<sup>418</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 125-137.

<sup>419</sup> *Ibidem*, p. 162-163.

<sup>420</sup> ATALIBA, 2000, p. 74.

<sup>421</sup> *Ibidem*, p. 106-107.

<sup>422</sup> PIMENTA, 2020, p. 172.

O legislador, visando à redução do prejuízo ambiental, poderá eleger para gravar com o ônus tributário diversos elementos da cadeia produtiva ou de consumo, desde a matéria-prima contaminadora ou escassa na natureza, até a comercialização ou produção de produtos com propriedades contaminadoras na modalidade “*input*” ou com um tributo “*output*”, gravando os resíduos deletérios expelidos nesses processos produtivos. Nesse sentido, Paulo Pimenta cita a lição de Messerschmidt, que separa os tributos ambientais em:

[...] tributos sobre atividades contaminadoras e tributos sobre produtos contaminadores. No primeiro grupo duas espécies podem ser identificadas: tributos relacionados à produção, também denominados de tributos sobre a emissão; e tributos sobre o consumo. Já na segunda classe, podem ser identificados os tributos sobre matérias-primas contaminadoras (*input* ou tributos sobre a matéria-prima) e tributos sobre o produto final (tributos *output* ou sobre bens)<sup>423</sup>.

Em complemento à lição acima, o autor cita como materialidade possível a titularidade de bens relacionados à contaminação do meio ambiente. Para tanto, tem como premissa a lição de Paulo de Barros Carvalho, para quem o aspecto material é composto por um verbo e um complemento, defendendo que existem quatro condutas passíveis de incidência em sentido estrito: “a) emitir ou despejar substância que polui o meio ambiente; b) obter ou fabricar materiais potencialmente contaminantes; c) adquirir bens contaminantes; d) ser proprietário ou possuidor de bens relacionados com a degradação ambiental”<sup>424</sup>.

Outro elemento peculiar que deve estar muito bem traçado e delimitado para a caracterização de um tributo ecológico é o aspecto pessoal. O sujeito ativo, como visto, deverá possuir a dupla competência ambiental e tributária, e o sujeito passivo da obrigação tributária, dependendo da materialidade elegida, deverá ser o agente poluidor, e no caso dos tributos indiretos, o consumidor do produto ou serviço nocivo à natureza.

A tarefa de identificação do sujeito passivo nem sempre será simples pois, como alerta Pimenta, em alguns ciclos de produção econômica em que ocorre a contaminação do meio ambiente, pode ser uma tarefa difícil identificar o causador da poluição<sup>425</sup>.

Os aspectos temporal (momento em que se considera ocorrido o fato imponible) e espacial (território do município) não carecem de maiores digressões por não haver especificidades dignas de nota relacionadas à tributação ambiental *stricto sensu*.

O último elemento distintivo diz respeito ao aspecto quantitativo da eco-tributação. Com a dosagem adequada deste elemento, pode-se onerar determinado bem ou processo produtivo,

---

<sup>423</sup> PIMENTA, 2020, p. 173.

<sup>424</sup> Ibidem, p. 173-176.

<sup>425</sup> Ibidem, p. 172.

de modo a induzir o sujeito passivo a substituir e empregar outra tecnologia ou matéria-prima na cadeia de produção. A ideia é que não sejam tributos fixos, mas progressivos ou moduláveis, de acordo com o potencial contaminador da atividade, ou pela quantidade de substância poluidora emitida<sup>426</sup>.

De acordo com Jorge Hernández, a contornabilidade do fato gerador seria um requisito de constitucionalidade dos tributos ambientais, ou seja, a possibilidade de substituição do comportamento deletério à natureza, tipicamente objetivados pelo manejo das ferramentas econômicas indutoras, devendo haver a possibilidade de o destinatário da norma alterar a conduta onerada pelo ônus econômico, a fim de não recair na descrição fática contida na hipótese de incidência da exação<sup>427</sup>.

Traçadas as balizas norteadores para a instituição de tributos verdadeiramente ambientais, serão analisadas as espécies tributárias de competência dos municípios e a sua aptidão para serem utilizadas como ferramentas de proteção ambiental. Nesse contexto, debruçar-se-á sobre o problema central da pesquisa, qual seja, se há possibilidade de criação de um tributo propriamente ambiental pelos entes municipais.

### 5.2.1 Impostos

No que se refere à aptidão municipal para instituição dos impostos, consoante previsto no artigo 156 da Constituição Federal, há três diferentes exações: (1) Imposto sobre a propriedade predial territorial urbana (IPTU); (2) Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN); e (3) Imposto sobre a transmissão de bens imóveis por ato “*inter vivos*” (ITIV)<sup>428</sup>.

De antemão, pode-se descartar a existência de competência tributária municipal para a instituição de impostos ambientais em sentido próprio, por conta que nenhum dos supramencionados tributos goza da aptidão material para incidir, especificamente, sobre fatos deletérios ao meio ambiente.

Demais disso, parte da doutrina considera os impostos uma espécie tributária inapropriada para a eco-tributação, em razão da ausência de previsão específica na Constituição Federal, da incompatibilidade com o princípio da capacidade contributiva, e do conflito com o princípio poluidor-pagador, pois a exação não dependeria da situação econômica do sujeito

---

<sup>426</sup> PIMENTA, 2020, p. 173 e 178.

<sup>427</sup> HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Comanares, 1998. p. 143.

<sup>428</sup> BRASIL, 1988.

passivo. Como visto, Heleno Tôrres assinala que na Alemanha, a doutrina majoritária, a exemplo de W. Höfling, Dietmar Gosch, C. Trzaslik e M. Rodi, entende pela impossibilidade de instituição e cobrança de impostos ambientais (Ökosteuern), sob o fundamento de ausência de permissão da Constituição alemã, por não estar inserido no rol de competências dos artigos 105 e 106 da lei fundamental<sup>429</sup>.

Todavia, de acordo com Paulo Pimenta, indubitavelmente o modelo constitucional brasileiro admite o uso dos impostos como instrumento à proteção do meio ambiente. Sustenta que por se tratar de espécie cujo produto da arrecadação não pode ser vinculado, e que não decorre de uma contraprestação a uma atividade estatal, pode ser utilizado tanto com a função principal como a acessória indutora (Lenkungsfunktion)<sup>430</sup>.

O autor destaca que o princípio da capacidade contributiva não é um óbice à tributação ecológica, na medida em que deverá ser observado tanto objetiva quanto subjetivamente para a instituição de um tributo ambiental. Prossegue afirmando que em sentido amplo, não haveria maiores dificuldades, haja vista que as hipóteses de incidência já foram definidas em referibilidade a fatos signos presuntivos de riqueza que, portanto, espelham a capacidade econômica. Por conta disso, não haveria como se falar em esquivar ao princípio da capacidade contributiva, “sendo a indução mero instrumento inserido no perfil legal da figura para obter um determinado objetivo, prática de conduta que preserve o meio ambiente”<sup>431</sup>.

Em complemento, cita as lições dos alemães Paul Kirchhof, que admite a utilização do imposto em qualquer caso como ferramenta para a preservação do meio ambiente; de Frank Balmes, que defende o uso do imposto com o fim ecológico, tanto em caráter acessório como principal; de Bernd Hansjürgens, para quem não há óbice ao imposto (indutor) ambiental que não atinja o sistema jurídico e Klaus Messerschmidt, que sustenta a inquestionável licitude do imposto ecológico<sup>432</sup>.

Admitida a possibilidade e licitude de instituição de um imposto ambiental, com base no ordenamento jurídico pátrio, partilha-se do entendimento de que somente a União Federal, poderia, através da competência residual, instituir por meio de Lei Complementar, um imposto verdadeiramente ambiental, em sentido estrito. Neste sentido a lição de Heleno Tôrres<sup>433</sup>:

---

<sup>429</sup> Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, p. 21-54, 2005. p. 29.

<sup>430</sup> PIMENTA, 2020, p. 162.

<sup>431</sup> Ibidem, p. 162-163.

<sup>432</sup> No mesmo sentido, o autor cita ainda as lições de Johanna Hey, Herrera Molina, Jiménez Hernandez dentre outros. PIMENTA, ibidem, p. 163.

<sup>433</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, p. 96-156, 2005. p. 109.

Feitas essas considerações sobre os limites constitucionais e reclamos da competência ambiental, não encontramos, à luz da nossa Constituição, espaço para a criação de alguma espécie de “imposto” ecológico, salvo eventual exercício da competência residual da União (art. 154, I), nos limites dessa hipótese, tampouco a criação de fundos a partir dos impostos já existentes, haja vista a limitação do art. 167, IV, da CF.46.

Não obstante, é possível que os referidos impostos municipais, em sentido amplo, possam exercer, para além da fiscalidade, uma importante missão dentro da esfera de proteção do ecossistema, desde que conjugados com normas de benefícios fiscais, ou agravamento do ônus financeiro, de acordo com a conduta que se vise promover ou desincentivar.

#### 5.2.1.1 Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)

O IPTU é um imposto de competência municipal de natureza tipicamente fiscal, que incide sobre a propriedade dos imóveis urbanos localizados no território do ente municipal, onerando os titulares da propriedade, do domínio útil ou possuidores a qualquer título do bem imóvel<sup>434</sup>. É, pois, uma importante ferramenta para a concretização da função social da propriedade, e interfere diretamente no meio ambiente artificial das cidades. Cláudia De Cesare, Cintia Fernandes e Carolina Cavalcanti destacam que este tributo promove o uso e ocupação racional da terra, além de ser um gravame apto a desincentivar a manutenção de terrenos especulativos e a, dependendo da política urbana, propiciar a construção de cidades ambientalmente sustentáveis<sup>435</sup>.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, foi permitido aos entes municipais a criação de alíquotas progressivas, em razão do valor do imóvel e alíquotas diferenciadas, de acordo com a localização e a utilização deste bem<sup>436</sup>. Desta forma, através do

<sup>434</sup> Neste sentido, José Afonso, Érika Araújo e Marcos Nóbrega resumem: onera os proprietários de imóveis localizados na área urbana do município. Sua base de cálculo é o valor venal do imóvel, que é o resultado do somatório do valor do terreno com valor atribuído à edificação. O montante devido do imposto é apurado mediante aplicação de uma alíquota ao valor venal do imóvel. AFONSO, José Roberto; ARAÚJO, Érika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. v. 4, FGV Projeto, 2010. Disponível em: [http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/iptu\\_no\\_brasil\\_um\\_diagnostico\\_abrangente\\_0.pdf](http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/iptu_no_brasil_um_diagnostico_abrangente_0.pdf). Acesso: 28 jun. 2020. p. 19-20.

<sup>435</sup> DE CESARE, Cláudia M; FERNANDES, Cíntia Estefânia; CAVALCANTI; Carolina Baima(org.). **Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. Caderno Técnico de Regulamentação e Implementação de Instrumentos do Estatuto das Cidades, v. 3. Brasília, DF: Ministério das cidades, 2015. Disponível em: <http://www.capacidades.gov.br/biblioteca/detalhar/id/336/titulo/imposto-sobre-a-propriedade-predial-e-territorial-urbana-iptu>. Acesso em: 10 abr. 2021. p. 9-10.

<sup>436</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº. 29**, de 13 de setembro de 2020. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm). Acesso em: 12 abr. 2021.

agravamento do tributo e da diferenciação das alíquotas, com base em critérios da política urbana municipal ampliou-se a possibilidade de instrumentalização do IPTU com a finalidade extrafiscal.

De igual sorte, o IPTU progressivo no tempo, previsto no artigo 182, § 4º, II da Constituição Federal<sup>437</sup>, promocional da função social da propriedade, realiza importante função extrafiscal (imprópria), haja vista que desestimula, mediante a coerção estatal, a manutenção de propriedade improdutivas, mediante a oneração financeira<sup>438</sup>.

Em relação ao denominado “IPTU verde”, que alguns municípios da federação vêm instituindo, com o fito de promover a preservação ecológica, por intermédio de desonerações para o contribuinte que mantenha em sua propriedade vegetação natural conservada, realize construções sustentáveis, entre outras posturas ambientalmente desejáveis, gozam de função extrafiscal (própria) indutora, por meio da concessão de uma vantagem fiscal<sup>439</sup>.

Nesta toada, Gisane Dantas pontua que o:

[...] IPTU verde pode ser um instrumento eficaz para o cumprimento da função socioambiental da propriedade privada, na medida em que pode estimular o comportamento do contribuinte para a otimização da utilização dos recursos naturais e evitar a poluição, cumprindo o seu dever de proteção ambiental previsto no art. 225 da CF/88, e colaborando para que a cidade seja mais sustentável. E em contrapartida, o Município competente premia, com incentivos fiscais, essas condutas induzidas [...]<sup>440</sup>.

Apesar de não ser possível considerar uma lei que preveja um privilégio fiscal como uma espécie de tributo, tal tipo de norma goza de função extrafiscal, na medida em que busca incentivar comportamentos sustentáveis, por meio da concessão de vantagens de ordem econômica.

---

<sup>437</sup> BRASIL, 1988.

<sup>438</sup> Trata-se de uma exceção constitucional ao conceito jurídico-positivo de tributo, na medida em que recai sobre um ato ilícito. Segundo Pimenta, essa previsão seria um exemplo de extrafiscalidade imprópria (não indutora), haja vista o uso da força/coerção para exigir um comportamento do contribuinte. PIMENTA, 2020, p. 162.

<sup>439</sup> Como exemplo: LAURO DE FREITAS. **Lei Municipal n. 1.961**, de 28 de setembro de 2021. Dispõe sobre o Programa de Certificação Sustentável em Edificações no Município de Lauro de Freitas, Estado da Bahia, denominado IPTU VERDE, na forma que indica e da outras providências. Disponível em: <http://laurodefreitas.ba.io.org.br/diarioOficial/download/461/2087/0>. Acesso em: 10 out. 2021. p. 97-100; SALVADOR. **Lei nº 8.474**, de 02 de outubro de 2013. Altera dispositivos da Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006, relativos ao pagamento, à isenção do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, concede incentivos fiscais, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/983>. Acesso em: 10 out. 2021.

<sup>440</sup> DANTAS, Gisane Tourinho. **O IPTU verde como instrumento de efetividade da função socioambiental da propriedade privada urbana**. 2014. 144 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2014. p. 90.

Por conta disso, em que pese tais impostos estarem pautados na fiscalidade, e a destinação dos recursos em favor do erário municipal, sem vinculação de receita, os mesmos possuem ainda que em menor nível, aptidão para estimular condutas em prol do meio ambiente.

### 5.2.1.2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

Com relação ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, o ente municipal pode valer-se do princípio da seletividade para fomentar condutas ambientalmente aceitáveis, tanto pela desoneração de serviços, quanto pelo aumento da alíquota para as atividades potencialmente degradadoras da natureza.

Consoante explicado alhures, em sentido amplo, os instrumentos promocionais do meio ambiente gozam de importante função indutora. Nesse diapasão Regina Costa ensina que<sup>441</sup>:

A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente bem como para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental.

Cita-se como exemplo a Lei Complementar municipal nº 153/2010 de Campo Grande – MS, a partir da qual conferiu-se um benefício fiscal consistente em um desconto no valor do ISSQN, para aqueles contribuintes que realizarem ao menos uma das medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente, conforme rol de condutas previstas em seu artigo 2º<sup>442</sup>.

Todavia, conforme já discutido anteriormente, a concessão de estímulos através da legislação tributária ou o agravamento do ônus financeiro, não tem o condão de torná-lo um verdadeiro tributo ambiental. Por outro lado, torna-se possível, conjugando as desonerações

---

<sup>441</sup> COSTA, 2006, p.303.

<sup>442</sup> “Art. 2º Será concedido benefício tributário, consistente na redução do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU e ISS - Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, às pessoas físicas e jurídicas proprietárias de imóveis residenciais e comerciais que adotem uma das medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente, considerando: (Redação do caput dada pela Lei Complementar Nº 353 DE 08/05/2019). I - Para a obtenção dos benefícios previstos no IMPOSTO ECOLÓGICO, no caso do IPTU deverão ser adotadas as seguintes medidas: a) Sistema de captação de água da chuva e/ou de reuso de água; (Redação da alínea dada pela Lei Complementar Nº 353 DE 08/05/2019). b) Sistema de aquecimento solar; (Redação da alínea dada pela Lei Complementar Nº 353 DE 08/05/2019). c) Sistema de energia solar fotovoltaica; (Redação da alínea dada pela Lei Complementar Nº 353 DE 08/05/2019). d) Construções com material sustentável. (Redação da alínea dada pela Lei Complementar Nº 353 DE 08/05/2019). (Revogado pela Lei Complementar Nº 293 DE 22/12/2016); e) Construções com material sustentável. II - Em relação ao ISS de Construção, o benefício fiscal somente será concedido no caso de construções novas e reformas edificações, obedecendo-se aos critérios previstos nas alíneas anteriores, desde que o pagamento seja efetuado no ato da liberação do alvará da construção”. CAMPO GRANDE. **Lei Complementar nº 153**, de 20 de janeiro de 2010. Autoriza o Poder Executivo a criar o programa "IMPOSTO ECOLÓGICO". Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=173502> Acesso em: 09 out. 2021.

fiscais com a base imponible existente, revelar um papel importante na indução de comportamentos, desde que a norma indutora seja compatibilizada com o princípio do poluidor-pagador, respeitando ainda a capacidade contributiva e os limites do artigo 8-A da Lei Complementar nº 116 de 2003<sup>443</sup>.

### 5.2.1.3 Imposto Sobre a Transmissão “*Inter Vivos*” de Bens Imóveis (ITIV)

No que diz respeito ao ITIV, também, apenas sob a égide da concessão de isenções, incentivos fiscais ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, pode-se pensar em estimular condutas que de alguma forma possam ser ecológicas, a exemplo de isenção para transferência de propriedades com a finalidade de preservação ambiental, ou por sujeito que exerça atividade destinada à recuperação ambiental.

Portanto, somente em sentido amplo, pode-se falar da competência municipal para criação de impostos ambientais, a partir da regulamentação de benefícios ou de gravames, sobre a base imponible dos referidos tributos. Não há, assim, a possibilidade de instituição de um imposto ecológico propriamente dito, ressalvado o exercício do poder constituinte derivado que poderia inserir uma nova competência tributária (ambiental) aos municípios, por meio de emenda à Constituição Federal.

### 5.2.2 Contribuições

A propósito das contribuições municipais, quais sejam, as contribuições de melhoria e as contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), estas seguem os mesmos paradigmas acima traçados para os impostos ambientais municipais, posto que, somente em sentido amplo, é possível pensá-las como mecanismos voltados ao bem natural.

Nessa esteira, Regina Costa, ao tratar das contribuições de melhoria sob o aspecto ambiental, traz a seguinte conclusão:

---

<sup>443</sup> “Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).  
§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no *caput*, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar”. BRASIL. **Lei Complementar nº. 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 09 out. 2021.

Creemos que a contribuição de melhoria, outrossim, pode prestar-se à proteção ambiental. Pressuposto necessário para a sua exigência, a realização de obra pública que venha a provocar valorização imobiliária particular (CR, art. 145, III). Assim, se a obra pública voltar-se à preservação ambiental, como, por exemplo, a construção de um parque, poder-se exigir uma contribuição de melhoria “verde”. A absorção dessa plus-valia pelo Poder público, está atrelada ao custeio da obra, de modo que, em se tratando de meio ambiente urbano, a contribuição de melhoria pode revelar-se num expediente profícuo para fins urbanísticos.<sup>444</sup>

Diante da bilateralidade inerente à contribuição de melhoria, seria possível pensar na função extrafiscal ambiental (acessória) de tal espécie tributária. Para tanto, deve-se considerar que aquela decorre de uma execução de obra pública condicionada à valorização do imóvel particular. Nesse cenário, o Município poderia visar um refinanciamento sobre os custos despendidos imaginando-se que a empreitada esteja voltada à proteção ecológica.

Paulo Pimenta cita como exemplo de uma obra pública relacionada à preservação ambiental que poderá dar azo à instituição desse tributo, a de despoluição de um rio, o que beneficiaria as comunidades que margeiam o rio, agregando valor à propriedade e, por conta dessa valorização, seria possível a instituição e cobrança da contribuição de melhoria<sup>445</sup>.

Ocorre que o referido instituto possui muitas amarras de ordem legislativa, razão pela qual acaba sendo pouco utilizado pelos Municípios<sup>446</sup>. Em crítica à pouca exploração do instituto pelos entes municipais, assevera Geraldo Ataliba<sup>447</sup>:

É insuficiente e injusto o sistema tributário que não reconheça este instituto jurídico. Não reconhecê-lo e não explorá-lo importam no mesmo. Insuficiente porque desprezará preciosa forma de financiamento de obras públicas das quais tanta necessidade tem a sociedade moderna. Injusto porque onerará desigualmente os cidadãos e não respeitará as elementares exigências de justiça distributiva, abandonando sólidos indícios científicos de proporcionalidade, asseguradores de um sistema équo de repartição de encargos tributários.

Em que pese a contribuição de melhoria ser apta, em sentido amplo, à finalidade de proteção ambiental, como já destacado, além de pouco utilizada, goza das limitações supra e retro mencionadas no que se refere à extrafiscalidade.

---

<sup>444</sup> COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. In: FREITAS, Vladmir Passos de (org.) **Direito ambiental em evolução**. Curitiba: Juruá, 1998. p. 306.

<sup>445</sup> PIMENTA, 2020, p. 165.

<sup>446</sup> Consoante Machado: “A verdadeira razão para a não cobrança da contribuição de melhoria, no Brasil, é a exigência legal de publicação do orçamento da obra, e do direito do contribuinte de impugnar o respectivo valor, porque as obras públicas em nosso país, desgraçadamente, são quase todas objeto de vergonhoso superfaturamento. Por isto mesmo a Administração Pública prefere não fazer as coisas com a transparência que a lei exige, como condição para a cobrança da contribuição de melhoria”. MACHADO, Hugo de Brito. Contribuição de melhoria. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, a. 1, n. 1, Belo Horizonte, jan./fev. 2003. p. 24.

<sup>447</sup> ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964. p. 14-15.

Outra espécie tributária, criada a partir da Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, cuja redação acrescentou o art. 149-A a CRFB/88 instituindo a COSIP<sup>448</sup>. Trata-se de um tributo vinculado, cujo objetivo é custear o fornecimento de energia, bem como a manutenção, operação, instalação e melhoria dos equipamentos de iluminação pública municipal.

No que tange ao aspecto ambiental da COSIP, ainda que a mesma esteja voltada à fiscalidade, a fim de fazer frente ao custo pela utilização da energia elétrica utilizada pelos Municípios, é possível ter como base de cálculo valores atribuídos a faixas de consumo de energia elétrica do imóvel, o que *per si*, aumenta os custos pelo uso da energia elétrica, de modo a promover o princípio ambiental do usuário-pagador.

Outro aspecto ambiental relevante da COSIP, decorre da sua função extrafiscal acessória, que pode induzir, por meio do reflexo econômico, o interesse do particular em reduzir os gastos com o consumo energético, a exemplo da utilização racional da energia, ou até mesmo valendo-se da instalação e produção própria de energias limpas (solar e eólica).

Além disso, o município, almejando a eficiência, deve buscar a redução dos custos decorrentes do fornecimento de energia, manutenção, operação, instalação e melhoria dos equipamentos de iluminação pública municipal, de modo que os recursos arrecadados possam fazer frente aos custos despendidos pela municipalidade, o que em última análise favorece a conservação do meio ambiente.

Em ambas as espécies tributárias aqui tratadas, faz-se possível a instituição de leis que concedam deduções fiscais ou agravem o ônus financeiro da exação, visando à indução dos contribuintes a agir em favor da natureza, bem como admitem que a utilização dos recursos provenientes da arrecadação sejam revertidos em favor do meio ambiente, seja através de obras públicas voltadas à recuperação e preservação ambiental, seja para a aquisição e o investimento em energias limpas para a iluminação pública das cidades.

### 5.2.3 Taxas

A taxa é uma espécie de tributo bilateral de natureza contraprestacional, ou seja, decorre da realização de uma atividade estatal em referibilidade ao administrado. Nas palavras de Geraldo Ataliba: “A hipótese de incidência da taxa é uma atuação estatal diretamente

---

<sup>448</sup> BRASIL, 1988.

(imediatamente) referida ao obrigado (pessoa que vai ser posta como sujeito passivo da relação obrigacional que tem a taxa por objeto)”<sup>449</sup>.

A teor do artigo 145, II, da Constituição Federal, a referida espécie tributária pode decorrer do exercício do poder de polícia ou do serviço resultante da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou colocados à sua disposição<sup>450</sup>. Conforme adverte Geraldo Ataliba, não se pode olvidar que a lei maior ao “prefigurar a taxa - como entidade distinta dos impostos- reconheceu-lhe função econômica-financeira diversa da daqueles”<sup>451</sup>.

A principal distinção entre as taxas e os impostos diz respeito à vinculação. A taxa é um tributo vinculado tanto a uma atividade do ente público, quanto a sua receita, pois diferentemente dos impostos, possui a sua arrecadação atrelada a fazer frente ao gasto relativo ao desempenho da ação estatal, devendo haver uma equivalência entre a base imponível da taxa e o valor despendido pelo Estado (princípio da equivalência). Na lição de Amílcar Falcão, a distinção da materialidade é decisiva:

Temos, então, que os fatos geradores dos impostos são, sempre, acontecimentos (fatos, atos, ou negócios jurídicos) que denotem, simplesmente, uma capacidade econômica: venda, consignação, exportação, produção, rendimento ou renda. Na taxa, o fato gerador tem que ser uma ocorrência relacionada com a utilização, provocação, ou disposição do serviço, ou atividade do estado: invocação do funcionamento da justiça, regularização de instrumentos de medição e pesagem etc. Pouco importará o *nomen iuris* que o legislador confira a determinado tributo<sup>452</sup>.

O aspecto material do fato imponível da referida espécie tributária decorre de um fato produzido pelo Poder Público, por conta de "uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte", que "pode consistir ou num serviço público ou num ato de polícia"<sup>453</sup>, portanto não basta a atuação do Estado sendo necessário que seja, de qualquer modo, referida ao sujeito passivo<sup>454</sup>.

As taxas distinguem-se das contribuições justamente por conta da forma de relação entre a atividade estatal e o contribuinte. No caso das taxas, a atuação refere-se diretamente ao obrigado e nas contribuições, de modo indireto, havendo uma situação intermediária.

---

<sup>449</sup> ATALIBA, 2000, p. 147.

<sup>450</sup> BRASIL, 1988.

<sup>451</sup> ATALIBA, op. cit., p. 156.

<sup>452</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 118-119.

<sup>453</sup> CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: RT, 1991. p. 243.

<sup>454</sup> Segundo Ataliba: “É essencial à definição da taxa a referibilidade (direta) da atuação ao obrigado. Só quem utiliza o serviço (público, específico e divisível) ou recebe o ato “de polícia” pode ser sujeito passivo de taxa”. ATALIBA, op. cit., p. 156.

Por exemplo, na contribuição de melhoria, a sua materialidade exige a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública. Desta forma, a atuação estatal se dá por meio da execução da obra e como consequência dessa atividade, pode haver uma valorização do bem imóvel do sujeito passivo. Com isso, a hipótese de incidência não se resume a um ato da administração, preconizando a consequência de valorização para a sua configuração (mediaticidade)<sup>455</sup>.

Tendo em vista a sua estrutura bilateral e sinalagmática, alguns autores entendem que as taxas seriam engessadas, e por conta disso, não seriam a espécie tributária mais adequada para a tributação ambiental. Nessa linha, Carlos Montero destaca que<sup>456</sup>:

As taxas ambientais recebem críticas no sentido de que têm pouca capacidade incentivadora, pelo fato de serem calculadas com base em valores muito reduzidos se comparados com o dano ambiental, o que as distancia do PPP. Por outro lado, o tributo também é considerado responsável pela venda de autorizações para poluir, uma vez que existe a possibilidade da cobrança de taxas pela autorização de exploração de recursos naturais e pela liberação de atividades potencialmente poluentes.

Não obstante, conforme demonstrado, a extrafiscalidade não é incompatível com o princípio da capacidade contributiva. Assim, é possível que na exação, ora analisada, seja a base de cálculo progressiva, em razão da poluição e da atividade poluidora, bem como que no aspecto subjetivo recaia sobre o contribuinte poluidor. Sobre essa perspectiva, José Nabais sugere<sup>457</sup>:

[...] no que especificamente aos tributos ambientais diz respeito, devemos começar por dizer que, *prima facie*, os tributos bilaterais ou taxas se apresentam mais propícios à internalização dos custos externos, como prescreve o princípio do poluidor-pagador, do que os tributos unilaterais ou impostos. Pois a tal internalização é inerente uma ideia de causa que só a figura das taxas está em condições de exprimir através da sua aptidão para imputar, de modo directo e rigoroso, um gravame à responsabilidade pela produção de custos externos susceptíveis de ser individualizados.

Há possibilidade de conclusões diferentes acerca do mesmo fenómeno, na medida em que se extraem abstrações diferentes dos paradigmas postos, ou seja, dependendo da forma pela qual se utiliza o fundamento do paradigma para a explicação de um fato, pode-se chegar a resoluções completamente diferentes dos problemas, mas ambas coerentes com a teoria pressuposta<sup>458</sup>.

---

<sup>455</sup> ATALIBA, 2000, p. 148-149.

<sup>456</sup> MONTERO, 2014, p. 248-249

<sup>457</sup> NABAIS, 2003, p. 33.

<sup>458</sup> KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 1998. p. 75-76.

O princípio da equivalência é o maior obstáculo doutrinário à constitucionalidade das taxas ambientais. Por conta disso, sobre a base de cálculo da exação recai o maior entrave, visto que por este princípio deveria haver um equilíbrio entre o custo do serviço ou atividade e o valor cobrado ao sujeito passivo, haja vista que o fundamento da exação seria a recuperação da despesa dispendida pelo Estado (contraprestacional).

Na Alemanha, por exemplo, Paul Kirchhof, citado por Paulo Pimenta, admite a utilização de taxas indutoras e na seara ambiental. Assevera que a instituição e cobrança desse tributo pode ser usado “para encarecer ou intimidar a degradação ambiental, bem como para onerar a exigência de bens ambientais ou em face da concessão de um direito de poluir o meio ambiente”<sup>459</sup>.

Embora este seja o entendimento majoritário na doutrina alemã e perfilhado pelo Tribunal Constitucional Federal, o autor cita, em sentido contrário, as lições de Balmes e Hey que “posicionam-se contrariamente às taxas ambientais, fundamentados na necessidade de aplicação dos princípios relativos à base de cálculo (Kostenentdeckung e Äquivalenzprinzip)”<sup>460</sup>.

A função extrafiscal não se coaduna com esses princípios (da equivalência e da “cobertura dos custos”). Para justificar o afastamento desses princípios, perfilha-se a posição de Paulo Pimenta que, baseado nas lições de Klaus Vogel e Bernardo de Moraes, sustenta que outros objetivos podem ser alcançados pelas taxas, além da cobertura dos gastos da administração com o serviço ou atividade referível. Desde que perpassse pelos testes da proporcionalidade, seria possível a instituição e cobrança de taxas que não equivalham necessariamente aos custos que justificaram a exigência fiscal<sup>461</sup>. Assim, tem-se como plenamente possível a instituição de taxas ambientais com a função indutora e não meramente ressarcitória.

Com efeito, concorda-se com a diretriz esposada por José Nabais e Paul Kirchhof, na medida em que as taxas, justamente por conta da bilateralidade, podem mais eficazmente promover a internalização das externalidades negativas, pautadas no princípio do poluidor-pagador.

Em que pese a dificuldade metodológica do cálculo contraprestacional, através dessa espécie tributária pode-se diretamente valorar, de forma específica e divisível, a responsabilidade pela produção de custos externos e os custos do Estado para resguardar o meio

---

<sup>459</sup> KIRCHHOF *apud* PIMENTA, 2020, p. 164.

<sup>460</sup> PIMENTA, *ibidem*, p. 164.

<sup>461</sup> *Ibidem*, p. 189.

ambiente, de forma a desestimular as condutas tipicamente poluidoras. Neste sentido prossegue a lição de José Nabais<sup>462</sup>:

“Todavia, embora teoricamente sejam os tributos bilaterais ou taxas os tributos mais adequados à aplicação do princípio base do direito do ambiente, do princípio do poluidor-pagador, na prática há importantes obstáculos que impedem, e impedem de uma maneira eficaz, que assim seja. É que a divisibilidade do benefício proporcionado pelo Estado e demais entes públicos, que permitiria apurar a grandeza do pagamento a realizar pelo poluidor que dele beneficia, tendo em conta justamente a proporção em que esse benefício por ele é auferido, nem sempre se verifica quando estamos no domínio da protecção ou tutela do ambiente.

Sobretudo por conta da bilateralidade, os custos para tais serviços serem executados poderão ser calculados e cobrados, dentro da responsabilidade do agente poluidor, de forma a desestimular tais condutas degradadoras dos ecossistemas, eis que os custos decorrentes da exação podem ser muito maiores do que os da prevenção, ou da realização de outra conduta que não esteja delineada no suporte fático da exação.

Desta forma, os princípios relativos à base de cálculo desse tributo não impedem a sua instrumentalização para a tutela do bem ambiental. Nesse sentido, conforme assinala Paulo Pimenta: “a mensuração do valor das taxas indutoras submete-se à regra da proporcionalidade, e não aos princípios da equivalência e da remuneração dos custos, que são mitigados”<sup>463</sup>.

A partir do espectro de atuação dos Municípios na seara ambiental, através de políticas públicas, que visem à prevenção dos bens ambientais protegidos, pode-se incluir na base de cálculo das taxas ambientais, os custos das externalidades negativas que se visa reduzir, de modo à indução de comportamentos ambientalmente respeitáveis.

As taxas ambientais de competência municipal, tanto as de polícia quanto as de serviço público, são calculadas com base no custo da prevenção, estruturadas com base no princípio do poluidor-pagador, e, com isso, pautadas no intuito de induzir a alteração de condutas potencialmente poluidoras. Parece possível, com base na intervenção da propriedade e liberdade do contribuinte, através da taxaço, desestimular as atividades econômicas poluidoras, notadamente quanto menor for a arrecadação desta exação.

Nada impede que diante de um serviço de preservação ou reparação ambiental, a administração municipal exija uma contraprestação dos contribuintes beneficiários do serviço público, e que o exercício de um ato de poder de polícia de fiscalização ambiental fundamente

---

<sup>462</sup> NABAIS, 2003, p. 33.

<sup>463</sup> PIMENTA, 2020, p. 164.

a cobrança<sup>464</sup>, como normalmente é veiculado nas Taxas de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) instituídas pelos municípios, em caráter preventivo, para a proteção do meio ambiente.

A respeito da TCFA, importante situar historicamente a análise da sua constitucionalidade, que desde 1970 vem sendo alvo de questionamentos no âmbito do Pretório Excelso, conforme assevera Paulo Pimenta:

Essa modalidade de taxa, também denominada de taxa de fiscalização ambiental, tem sido instituída no Brasil há pelo menos três décadas, com o beneplácito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Na década de 1970 a corte declarou a inconstitucionalidade de uma taxa ambiental de fiscalização, instituída pelo estado de Minas Gerais, por apresentar base de cálculo de imposto. Posteriormente, reconheceu a validade de outra taxa mineira de fiscalização ambiental, admitindo a possibilidade de sua instituição por Estado-membro. No âmbito federal, a Lei 9.960, de 28 de janeiro de 2000, criou a Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA) em favor do Ibama, a qual foi declarada inconstitucional pelo Pretório Excelso, por entender que haveria burla à legalidade, porque as atividades poluidoras não estariam sendo definidas pela lei, bem como que a hipótese de incidência seria a atividade explorada pelo contribuinte, e não a prestação de um serviço público. Em face da declaração de inconstitucionalidade dessa lei, o legislador federal editou a Lei 10.165, em 27 de dezembro de 2000, criando a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), cujo aspecto material da hipótese de incidência é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Ibama. Essa exigência também foi impugnada em sede de controle abstrato de condicionalidade das leis, tendo a corte maior reconhecido a sua constitucionalidade<sup>465 466</sup>.

Não obstante a constitucionalidade, há pouca exploração pelos Municípios do potencial extrafiscal das taxas, sendo mais comum a instituição de taxas de natureza fiscal sobre os custos do serviço de coleta, remoção e descarte dos resíduos sólidos (taxa de lixo), e as taxas decorrentes do licenciamento e fiscalização ambiental, pautadas, respectivamente, na prestação de um serviço público e no exercício do poder de polícia.

A título de exemplo de uma taxa municipal, verdadeiramente ambiental, que prevê de forma progressiva a cobrança, de acordo com o grau de capacidade poluidora do contribuinte,

---

<sup>464</sup> A esse respeito, cita-se a lição de Pimenta: “No âmbito ambiental é comum a realização desse tipo de atividade pela Administração, por meio de diferentes modalidades de atos administrativos, com o escopo de evitar ou minorar a degradação ambiental ponto destarte, o poder público fiscaliza determinados sujeitos, verificando o atendimento das condições exigidas pela lei a realização de determinada atividade econômica, certificando que a pessoa, por ter cumprido os requisitos legais, pode praticar essa conduta. Produz-se, por conseguinte, o ato de polícia, que pode veicular uma autorização, um consentimento. A taxa ambiental aparece, nesse contexto, como mecanismo de remuneração pelas atividades desempenhadas pela Administração anteriormente à expedição do ato de polícia, direcionado a determinado sujeito, instituído para prevenir a ocorrência da degradação ambiental ponto o poder de polícia é exercido em caráter preventivo, para evitar a degradação ambiental acha consiste na contraprestação pecuniária pela prevenção estatal”. PIMENTA, 2020, p. 188.

<sup>465</sup> *Ibidem*, p. 188.

<sup>466</sup> Ementa do julgado: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IBAMA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO. Lei 6.983/81, com redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-C, 17-G. CF, art. 145, II. I - Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA do IBAMA: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: Constitucionalidade. II - RE conhecido, em parte, e não provido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 416.601-1/DF**. Relator Min. Carlos Velloso, DJe 30 set. 2005.

cita-se a taxa de licenciamento instituída pelo Município de Florianópolis, por meio da Lei Complementar nº 545/2015<sup>467</sup>.

A referida lei prevê, no *caput* do artigo 1º, como fato gerador, o custo da atividade de licenciamento prestado pelo município “de acordo com o potencial poluidor/degradador e o porte do empreendimento”, tendo como sujeito passivo da taxa, o responsável direto ou indireto pela atividade de interesse ambiental (artigo 2º).

Desta forma, tem-se em seu aspecto material a realização de uma atividade de polícia com a finalidade de promover a proteção ambiental. O município, sujeito ativo, possui a dupla competência ambiental e tributária, contando como sujeito passivo aquele que provocar o exercício da atividade estatal, sendo este, portanto, o agente que exerce direta ou indiretamente a atividade potencialmente contaminadora. No que tange a função indutora, a exação impacta na pressão da progressividade das alíquotas e na aptidão para fomentar a alteração da conduta do particular, pois o tributo é calculado a partir da mensuração do potencial poluidor. Portanto, com base de cálculo variável, e não pelo custo da atividade municipal, segue-se a lógica de internalização das externalidades negativas inerentes ao princípio do poluidor-pagador.

Ponderando-se o princípio da equivalência, decorrente da natureza constraprestacional, com o princípio do poluidor-pagador, a lei, embora estabeleça critérios distintos ao custo do serviço - por possuir a internalização da externalidade negativa, de forma proporcional a capacidade econômica e poluidora, envolvendo, a colisão já analisada, entre os princípios da capacidade contributiva e do poluidor-pagador - em ambos os casos, perpassa pelo juízo das regras da proporcionalidade<sup>468</sup>.

Emblemática, portanto, a consideração que, dentro da competência municipal tributária e ambiental, somente, as taxas seriam aptas a serem estruturadas pelo princípio do poluidor-pagador, de forma a se revelarem um verdadeiro tributo ambiental.

---

<sup>467</sup> FLORIANÓPOLIS. **Lei Complementar Municipal nº 545**, de 30 de dezembro de 2015. Revoga os arts. 2º, 4º, 5º, 6º, 8º, 9º e os anexos I e II da Lei Complementar nº 206, de 2005, os arts. 5º, 6º, 10 e os anexos II e IV da Lei Complementar nº 376, de 2010, e dispõe sobre a taxa de licenciamento ambiental, a taxa de prestação de serviços ambientais e a taxa de controle e fiscalização ambiental municipal. Disponível em: [http://sistemas.sc.gov.br/cmfp/pesquisa/docs/2015/lcpmf/leicom545\\_15.doc](http://sistemas.sc.gov.br/cmfp/pesquisa/docs/2015/lcpmf/leicom545_15.doc). Acesso em: 02 nov. 2020.

<sup>468</sup> Opinando pela constitucionalidade da referida lei municipal, Pimenta (2020, p. 210-211).



## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Consoante declinado, há uma série de fatos lícitos que poluem o meio ambiente, tanto nas cadeias de produção quanto nas de consumo, que o Estado não visa proibir em face do desenvolvimento econômico.

Da correlação entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, foi visto que o Poder Público pode valer-se dos mecanismos inerentes às suas competências ambiental e tributária para legislar, de forma a fomentar a preservação e a prevenção do dano ambiental, valendo-se de importantes ferramentas indutoras, a fim de promover a alteração de comportamentos indesejados, mesmo sem o uso de normas proibitivas e repressivas.

Desta simbiose, dois feixes de posições jurídicas constitucionalmente protegidas precisam ser compatibilizados. De um lado, o princípio do desenvolvimento sustentável, do qual é possível extrair a zona de tolerabilidade apta à incidência do gravame tributário, enquanto fruto da colisão entre os princípios que fundamentam os avanços econômicos e os princípios que regem à proteção ambiental. De outro lado, demonstrou-se necessário sopesar o princípio do poluidor-pagador em face dos princípios limitadores do poder de tributar, notadamente os que protegem a propriedade, a liberdade e a igualdade, tendo como corolário o princípio da capacidade contributiva.

Com isso, na presente pesquisa, buscou-se identificar, no exercício da competência municipal, como o tributo pode, através de normas direcionadoras de caráter extrafiscal, desestimular comportamentos e fatos que impliquem uma maior degradação ambiental e, por conseguinte, induzir comportamentos alternativos do contribuinte, a fim de não realizar condutas descritas na norma impositiva tributária, além de estimular ações promocionais do meio ambiente, ainda que no intuito de gozar de um determinado privilégio fiscal.

Viu-se que o Estado, por meio da tributação, pode reduzir a realização de atividades que degradem o meio ambiente, de modo indireto, através do próprio particular. Neste sentido, foi estudado, dentro da ordem tributária municipal, a viabilidade legal da instituição dos tributos ambientais, avaliando-se a eficácia de cada espécie tributária na preservação da natureza.

No estudo da eco-tributação, verificou-se que o princípio da capacidade contributiva tem seu protagonismo deslocado, devendo ser sopesado em face do princípio constitucional do poluidor-pagador.

Para fins de justificação constitucional, demonstrou-se que a tributação ambiental deve ser estruturada pelo prisma do princípio do poluidor-pagador, podendo exercer uma função indutora, imanente ao manto da extrafiscalidade, em detrimento da faceta tipicamente fiscal,

arrecadatória das exações pautadas na capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Embora, conforme explanado, a tributação ambiental não possa tornar demasiadamente oneroso o fato ao qual recaia, sob pena de se estrangular a propriedade e o espectro de liberdade do indivíduo, vem a se travestir em uma norma proibitiva, aniquilando os direitos fundamentais a liberdade e a propriedade privada.

A norma fiscal deve pressupor a alternatividade da conduta que se visa desincentivar, de modo a torná-la economicamente menos vantajosa em vista do ônus financeiro da exação, devendo ainda, perpassar pelo crivo da proporcionalidade, em seus três testes.

A respeito das divergências doutrinárias, observou-se que a materialidade das verdadeiras exações ambientais decorre do próprio fato que se visa coibir, sem constituir, com isso, uma sanção por ato ilícito, eis que, por uma limitação juspositiva, a hipótese de incidência tributária não pode prever um fato ilícito. No entanto, a degradação do meio ambiente pode ser permitida e, por conta disso, não se configuraria uma penalidade.

No presente estudo, evidenciou-se ainda que os impostos e as contribuições municipais, apenas, em sentido amplo, e através da concessão de benefícios fiscais e da destinação da receita, são aptas à promoção da natureza, ante a incompetência tributária municipal para a instituição dos impostos e contribuições ambientais em sentido estrito, nos termos apresentados no presente trabalho, ressalvada a possibilidade de posterior exercício do poder constitucional derivado.

Além da função fiscal, destacou-se, em sentido amplo, a função arrecadatória das contribuições e dos impostos municipais, quanto à possibilidade de promover a proteção ambiental, seja pela arrecadação e destinação das receitas quanto pela concessão de estímulos, a partir de benefícios fiscais, que visem à indução de comportamentos ambientalmente adequados (Ex: isenções, alíquotas reduzidas, remissões).

Todavia, foram apresentadas as principais críticas ao manejo dos benefícios fiscais, em detrimento da oneração pela via da tributação ambiental, por revelar uma opção menos adequada aos princípios constitucionais.

Foi visto que a estrutura do tributo verdadeiramente ambiental, ou propriamente dito, vincula a relação jurídica obrigacional tributária a um fato (material) de degradação da natureza, tendo como sujeito(s) passivo(s) o agente que produz ou que consome o bem produzido, mediante processos poluidores, e principalmente, tem como base de cálculo e alíquota o montante apto a desestimular a atividade contaminadora, ou necessário para internalizar os

custos das externalidades negativas, cujo ônus financeiro seja capaz de custear a recuperação ambiental.

Com efeito, os agentes econômicos, a fim de maximizarem os seus lucros, deverão se adequar à política ambiental de não contaminação ou de redução dos danos na medida do possível, a fim de pagar menos tributo, o que por si só, fomenta o desenvolvimento de tecnologias limpas, bem como a adoção de práticas ou condutas que não degradem o meio ambiente, por parte dos contribuintes que visem aumentar a sua receita operacional.

Defendeu-se que, para atingir a extrafiscalidade ambiental, as taxas são a espécie tributária mais adequada, pois a partir da correlação da bilateralidade e dos custos de prevenção e proteção da natureza, o Município pode incluir no aspecto quantitativo da exação os valores, de acordo com o potencial de degradação ambiental, apesar de não ser uma tarefa fácil essa mensuração, nem a identificação do sujeito passivo da cobrança.

As taxas municipais verdadeiramente ambientais, devem fomentar, sob a égide do Princípio do Poluidor-Pagador, que o contribuinte direto ou indireto busque meios alternativos, para reduzir a produção ou consumo dos bens que produzam externalidades negativas, pois os custos de prevenção ou alteração do padrão de comportamento deverão ser menores do que o prejuízo ambiental que orienta a quantificação deste tributo. Sendo possível, sem proibir a conduta, promover a diminuição da ocorrência do fato gerador da exação, e conseqüentemente gerar menos receita tributária.

Neste ponto, enfrenta-se a natureza jurídica desta espécie de tributo e os limites do princípio da equivalência que rege o *quantum debeat* desse tipo impositivo fiscal de natureza bilateral, em face do vetor constitucional da proteção e preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Outra forma de previsão de um tributo municipal, verdadeiramente ambiental, seria, apenas, através de emenda constitucional, de forma a incluir no âmbito de competência tributária municipal, elencado no rol do artigo 156 da Constituição, um tributo cujo aspecto material de incidência descreva um fato poluidor. Neste particular, viu-se que, há alguns anos, tramitam no Congresso Nacional alguns projetos de emenda atrelados aos preceitos da tributação ambiental.

A principal dificuldade para a implementação de uma tributação (extrafiscal) ambiental decorre, além das estruturas constitucionalmente previstas, da necessidade de vontade política. Tendo em vista que as instituições dessas exações dependem dos poderes políticos para serem implementadas, e o esforço deve ser ainda maior quando se pensa em uma tributação que não

visa, *prima facie*, à geração de receitas para os cofres públicos, além de haver uma rejeição geral da sociedade para instituição de mais tributos, ante a já elevada carga tributária posta.

A eco-tributação ainda é pouco explorada no direito positivo brasileiro. Faz-se necessário estudos mais profundos acerca da competência constitucional municipal, e dos limites à sua utilização e a necessidade de aprimoramento legislativo.

O presente estudo não tem pretensão de esgotar o tema, mas apenas lançar as diretrizes da tributação municipal ambiental propriamente dita, a fim de fomentar a implementação destes tributos, em prol da preservação da natureza.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; ARAÚJO, Érika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. v. 4, FGV Projeto, 2010. Disponível em: [http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/iptu\\_no\\_brasil\\_um\\_diagnostico\\_abrange\\_nte\\_0.pdf](http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/iptu_no_brasil_um_diagnostico_abrange_nte_0.pdf). Acesso em: 28 jun. 2020

ALEIXO, Letícia Soares Peixoto; BASTOS, Sophia Pires. Direito ao meio ambiente: um direito humano? *In*: TRINDADE, Antônio Augusto C.; LEAL, César Barros (org.). **Direitos humanos e meio ambiente**. Fortaleza: Expressão, p. 133-151, 2017.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1998.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 10. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

\_\_\_\_\_. **Federalismo e competências ambientais no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007a.

\_\_\_\_\_. **Direito Ambiental**. 12. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução: Cássio M. Fonseca. São Paulo: Atena Editora, 1950.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **O Direito: Introdução e Teoria Geral**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1977.

ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

\_\_\_\_\_. **Elementos do Direito Tributário**. (notas taquigráficas do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

AYALA, Patrick de Araújo. A proteção jurídica das futuras gerações na sociedade do risco global: direito ao futuro na ordem constitucional brasileira. *In*: LEITE, José Rubens Morato; FERREIRA, Heline Sivini. **Estado de Direito Ambiental: perspectivas**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

AYALA, Ramón Perez de. **Derecho Tributario**. Madri: Ed. de Derecho Financeiro, 1968.

AYDOS, Elena de Lemos Pinto. **Tributação ambiental no Brasil: Fundamentos e Perspectivas**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

BACHELET, Michel. **Ingerência Ecológica: Direito Ambiental em questão**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

BAHIA, Saulo José Casali; DIAS, Sérgio Novais. **Constituição e a revisão de 1993**. Salvador: Ciência Jurídica, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARACHO JUNIOR, José Alfredo de Oliveira. **Proteção do meio ambiente na Constituição da República**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. A proteção do meio ambiente na Constituição brasileira. **Revista Forense**, v. 88, n. 317, p. 161–178. Rio de Janeiro: Forense, jan./mar. 1992

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Lejus, 2002.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BENJAMIN, Antônio Herman de Vasconcellos. Princípio da proibição de retrocesso ambiental. *In*: BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão de Meio Ambiente, Defesa do Consumidor e Fiscalização e Controle. **Princípio da proibição de retrocesso ambiental**. Brasília: Senado Federal, 2011. p. 72.

\_\_\_\_\_. Constitucionalização do ambiente e ecologização da Constituição brasileira. *In*: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (org.). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BEZERRA, Paulo César Santos. **Sociologia jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

BLANCO-URIBE QUINTERO, Alberto. **La definición del derecho-deber individual y colectivo al ambiente en derecho comparado**. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia, 2005.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma jurídica**. Tradução: Ariani Bueno Sudati e Fernando Pavan Baptista. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil [1946]**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 12 dez. 2020.

\_\_\_\_\_. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 out. 2020.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº. 29**, de 13 de setembro de 2020. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm). Acesso em: 12 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 10 dez. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 09 out. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 140**, de 08 de dezembro de 2011. Fixa normas, nos termos dos incisos III, VI e VII do caput e do parágrafo único do art. 23 da Constituição Federal, para a cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção das paisagens naturais notáveis, à proteção do meio ambiente, ao combate à poluição em qualquer de suas formas e à preservação das florestas, da fauna e da flora; e altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp140.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp140.htm). Acesso em: 09 dez. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 601**, de 18 de setembro de 1850. Dispõe sobre as terras devolutas do Império. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l0601-1850.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l0601-1850.htm). Acesso em: 08 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 20 nov. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei 12.651**, de 25 de maio de 2012. Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa; altera as Leis 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e 11.428, de 22 de dezembro de 2006; revoga as Leis 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a Medida Provisória 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/112651.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112651.htm). Acesso em: 02 dez. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei n. 186**. Dispõe sobre a exploração de jogos de azar em todo o território nacional. Brasília: Senado Federal, 2014. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117805>. Acesso em: 02 dez. 2021

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 42/DF**. Relator Min. Luiz Fux, j. 28 fev. 2018, DJe de 13 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.338/DF**. Relator originário Min. Joaquim Barbosa. Relator para o acórdão Min. Eros Grau, j. 31 ago. 2005, Dj de 21 set. 2007.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n.º 799.690/SP**. Relatora Min. Rosa Weber, j. 10 dez. 2013, DJe de 3 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (2.Turma). **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário n.º 962547/PR**. Relator Min. Nunes Marques, j. 08 set. 2021, DJe de 21. Out. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 94001/SP**. Acréscimo de 200% ao Imposto Imobiliário sobre imóveis onde haja construções irregulares. Recorrente: Anísio Pereira de Lacerda e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator: Min. Moreira Alves, 11 mar. 1982. Diário da Justiça, 11 jun. 1982, p. 05680.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário 116.290/SP**. Tributário. IPTU. Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo. Recorrido: Walmar Empreendimento Imobiliários LTDA. Relator: Min. Carlos Madeira, 14 jun. 1988. Diário da Justiça, 05 ago. 1988, p. 18632.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 416.601-1/DF**. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IBAMA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO. Lei 6.983/81, com redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-C, 17-G. CF, art. 145, II. I - Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA do IBAMA: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: Constitucionalidade. II - RE conhecido, em parte, e não provido. Relator Min. Carlos Velloso, DJe 30 set. 2005.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 597.165/DF**. Recurso Extraordinário – Desnecessidade de submissão ao plenário virtual, para efeito de reconhecimento da existência de Repercussão Geral, quando inviável o apelo extremo – (RISTF, ART. 323) – Fiscalização normativa abstrata por tribunal de justiça local (CF, ART. 125, § 2º) – Reconhecimento, pela corte judiciária local, da validade constitucional de lei distrital que veda a instalação de postos de combustíveis em determinadas áreas, como estacionamentos de supermercados – Regulação estatal da atividade econômica excepcionalmente motivada por razões de elevado interesse social e de segurança da coletividade – Circunstância que legitima, em face de atividade empresarial de risco, a atuação normativa do Poder Público no domínio econômico – Doutrina – Precedentes – “Agravo Regimental” interposto por “*amicus curiae*” contra a decisão que julgou o próprio Recurso

Extraordinário – Incognoscibilidade, porque unicamente admissível a impugnação recursal pelo “*amicus curiae*” quando deduzida contra decisão que não lhe admitiu o ingresso na causa – Finalidade e poderes processuais inerentes à figura do “*amicus curiae*” – Não provimento do Recurso de Agravo do Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios – “Agravo Regimental” da ABRAS (“*amicus curiae*”) não conhecido. Repercussão Geral e inviabilidade do Recurso Extraordinário. Agravante: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Agravado: Governador do Distrito Federal. Relator Min. Celso de Mello, 28 out. 2014, DJe 09 dez. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário nº 586.224/SP**. Relator Min. Luiz Fux, j. 5 mar. 2015, DJe de 8 mai. 2015. Repercussão Geral - Tema 145.

BRAUN, Diogo Marcel Reuter. A proteção do meio ambiente como dever fundamental no Brasil e na Espanha. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis: Dioesc, n. 6, p. 81-98, 2017.

BRAZ, Petrônio. **Direito Municipal na Constituição**. 7. ed. Leme: J. H. Mizuno, 2010.

BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios constitucionais tributários. **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, n. 18, p. 553-569, 1993.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário e Constituição**. São Paulo: Atlas, 2016.

BRITO, Maria Clara Lucena Dutra de Almeida; AGUIAR, Júlio César de. A cobrança pelo uso da água como instrumento de gestão de recursos hídricos. **Revista Direito Ambiental e sociedade**, v. 9, n. 2, p. 61-90, maio/ago. 2019.

CAMPO GRANDE. **Lei Complementar nº 153**, de 20 de janeiro de 2010. Autoriza o Poder Executivo a criar o programa "IMPOSTO ECOLÓGICO". Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=173502> Acesso em: 09 out. 2021.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

\_\_\_\_\_; LEITE, José Rubens Morato. **Direito Constitucional Brasileiro**. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2011.

CAPPELLI, Sílvia. Acesso à Justiça, à informação e participação popular em temas ambientais. *In*: LEITE, José Rubens Morato; DANTAS, Marcelo Buzaglo (org.). **Aspectos Processuais do Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, p. 276-309, 2003.

CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: RT, 1991.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARSON, Rachel Louise. **Primavera Silenciosa**. Tradução: Claudia Sant’Anna Martins. São Paulo: Gaia, 2010.

CARVALHO, Délton Winter de. As novas tecnologias e os riscos ambientais. *In*: LEITE, José Rubens Morato; FAGÚNDEZ, Paulo Roney Avila. **Biossegurança e novas tecnologias na sociedade de risco**: aspectos jurídicos, técnicos e sociais. São Paulo: Conceito Editorial, 2007.

\_\_\_\_\_. **Dano ambiental futuro**: a responsabilização civil pelo risco ambiental. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

\_\_\_\_\_; ROCHA, Leonel. Policontexturalidade jurídica e Estado Ambiental. *In*: ROCHA, Leonel Severo; DUARTE, Francisco Carlos (coord.). **Direito Ambiental e autopoiese**. Curitiba: Juruá, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTRO, José Nilo de. **Direito Municipal Positivo**. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. Constituição, direito tributário e meio ambiente. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 28, n. 2, p. 29-40, jul./dez. 2008.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO (CMMAD). **Nosso futuro comum**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1988.

CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao estudo da extrafiscalidade**. São Paulo: Bentivegna, 1964.

COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. *In*: FREITAS, Vladmir Passos de (org.) **Direito ambiental em evolução**. Curitiba: Juruá, 1998.

\_\_\_\_\_. Tributação ambiental. *In*: FREITAS, Vladmir Passos de (org.). **Direito ambiental em evolução**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. São Paulo: Malheiros, 2012a.

DALY, Herman. Sustentabilidade em um mundo lotado. **Scientific American Brasil**. Edição Especial. São Paulo, ano 4, n. 41, p. 92-99, out. 2005.

DANTAS, Gisane Tourinho. Função promocional do direito e sanção premial na perspectiva metodológica de Durkheim. **Revista Direito UNIFACS**: Debate Virtual, n. 149, nov. 2012. ISSN 1808-4435. Disponível em:

<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/2374/1743>. Acesso em: 31 jul. 2021.

DANTAS, Gisane Tourinho. **O IPTU verde como instrumento de efetividade da função socioambiental da propriedade privada urbana**. 2014. 144 f. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2014. p. 90.

DE CESARE, Cláudia M; FERNANDES, Cíntia Estefânia;. CAVALCANTI; Carolina Baima (org.). **Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. Caderno Técnico de Regulamentação e Implementação de Instrumentos do Estatuto das Cidades, v. 3. Brasília, DF: Ministério das cidades, 2015. Disponível em: <http://www.capacidades.gov.br/biblioteca/detalhar/id/336/titulo/impuesto-sobre-a-propriedade-predial-e-territorial-urbana-iptu>. Acesso em: 10 abr. 2021.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1983.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

\_\_\_\_\_. **Direito Ambiental Econômico**. 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Ambiental Econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo, José Bushatsky, 1972.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução: João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. São Paulo, 2010.

FENSTERSEIFER, Tiago. **Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente: a dimensão ecológica da dignidade humana no marco jurídico-constitucional do Estado Socioambiental de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

FERRAZ, Roberto. Tributação e Meio Ambiente: o green tax no Brasil. **Revista de Direito Ambiental**, n. 31. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FERREIRA, Ana Raquel Pinto Guedes. **História do movimento ambientalista: a sua trajetória no Piauí**. Teresina, 2008. 128p. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento e Meio Ambiente), Universidade Federal do Piauí, Teresina, 2008.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1983.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional**. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1995.

FINK, Daniel Roberto; ALONSO JÚNIOR, Hamilton; DAWALIBI, Marcelo. **Aspectos Jurídicos do Licenciamento Ambiental**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

FLORIANÓPOLIS. **Lei Complementar Municipal nº 545**, de 30 de dezembro de 2015. Revoga os arts. 2º, 4º, 5º, 6º, 8º, 9º e os anexos I e II da Lei Complementar nº 206, de 2005, os arts. 5º, 6º, 10 e os anexos II e IV da Lei Complementar nº 376, de 2010, e dispõe sobre a taxa de licenciamento ambiental, a taxa de prestação de serviços ambientais e a taxa de controle e fiscalização ambiental municipal. Disponível em: [http://sistemas.sc.gov.br/cmef/pesquisa/docs/2015/lcpmf/leicom545\\_15.doc](http://sistemas.sc.gov.br/cmef/pesquisa/docs/2015/lcpmf/leicom545_15.doc). Acesso em: 02 nov. 2020.

FOLMANN, Melissa. IPTU e tributação ambiental: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

FRANCO, Alfonso Arinos de Melo. **Estudos de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 1957.

FREITAS, Gilberto Passos de; MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. Competência Normativa Municipal em Matéria Ambiental. **Revista Vertentes do Direito**. v. 03, n. 1, p. 1-29. Palmas, 2016.

FREITAS, Vladimir Passos de. **A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais**. 3.ed. Curitiba: Juruá, 2001.

GARCIA, Gemma Paton. La estructura jurídica de los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia constitucional española. **Revista da Faculdade de Direito de Caruaru**, v. 43, 2011. Disponível em: <http://www.ascs.edu.br/publicacoes/revistadireito/edicoes/2011-1/meio%20ambiente-novo.pdf>. Acesso em: 22 out. 2020.

GERENT, Juliana. A internalização das externalidades negativas ambientais: uma breve análise da relação jurídico-econômica. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, v. 11, n. 44, p. 40-63, out./dez. 2006.

GORDILHO, Heron José de Santana; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Fins do princípio do poluidor-pagador. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 14, n. 1, p. 361-379, abr. 2018. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/2080>. Acesso em: 15 out. 2019.

GRANZIERA, Maria Luiza Machado. **Direito Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito de Águas**: disciplina jurídica de águas doces. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 8.ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. Contribuições de Intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua criação. *In*: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de Intervenção no domínio econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

GUATTARI, Félix. **As três ecologias**. 20. ed. Tradução: Maria Cristina F. Bittencourt. Campinas: Papirus, 2009.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. Tradução: A. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da filosofia do direito**. Tradução: Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Comanares, 1998.

HOTTOIS, Gilbert. Gerações vindouras. *In*: HOTTOIS, Gilbert; MISSA, Jean-Noël. **Nova enciclopédia da bioética**: medicina, ambiente, biotecnologia. Lisboa: Instituto Piaget, 2001.

IHERING, Rudolf Von. **A luta pelo direito**. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

INOUE, Cristina Yume Aoki. **Regime global de biodiversidade**: o caso Mamirauá. Brasília: Universidade de Brasília, 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986.

\_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

\_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

\_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 8.ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 1998.

LAFER, Celso. **A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt**. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução: José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991.

LAURO DE FREITAS. **Lei Municipal n. 1.961**, de 28 de setembro de 2021. Dispõe sobre o Programa de Certificação Sustentável em Edificações no Município de Lauro de Freitas, Estado da Bahia, denominado IPTU VERDE, na forma que indica e dá outras providências. Disponível em: <http://laurodefreitas.ba.io.org.br/diarioOficial/download/461/2087/0>. Acesso em: 10 out. 2021. p. 97-100.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

LEFF, Enrique. **Epistemologia ambiental**. 5. ed. São Paulo: Cortez, 2010.

LEITE, José Rubens Morato. **Dano Ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MACHADO, Antônio Alberto. **Ensino jurídico e mudança social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Contribuição de melhoria. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, a. 1, n. 1, Belo Horizonte, jan./fev. 2003.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MEADOWS, Donella H. *et al.* **Limites do crescimento**: um relatório para o Projeto do Clube de Roma sobre o dilema da humanidade. São Paulo: Perspectiva, 1972.

MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. **Meio Ambiente**: direito e dever fundamental. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MENDES, Ana Stela Vieira. **O ICMS ecológico como instrumento de preservação do meio ambiente**: a experiência nos Estados brasileiros e perspectivas de implementação no Ceará. Monografia (Graduação). Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**: estudos de direitos constitucional. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIALHE, Jorge Luís. Direito Ambiental como expressão dos direitos humanos: a relevância do direito à informação no Mercosul. **Revista Verba Juris**, ano 5, n. 5, p. 207-227, jan./dez. 2006.

MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente**: a gestão ambiental em foco. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito do Ambiente**: a gestão Ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MILARÉ, Edis. **Direito do ambiente**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

\_\_\_\_\_. **Direito do Ambiente**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**: direitos fundamentais. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, t. 4, 2000.

MIRRA, Álvaro Luiz Valery. **Participação, Processo Civil e Defesa do Meio Ambiente**. São Paulo: Letras Jurídicas, 2011.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: A função do tributo na Proteção do Meio Ambiente. Curitiba: Juruá, 2009.

MODENA, Cesar Augusto. A constitucionalização de Gaia. *In*: Pereira, Agostinho Oli Koppe; CALGARO, Cleide. (org.). **Direito ambiental e biodireito**: da modernidade à pós-modernidade. Caxias do Sul, RS: Educs, 2008.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Derecho Tributario Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MORO, Cristobal J. Borrero. **La tributación ambiental en España**. Madrid: Tecnos, 1999.

MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MARGULIS, Sergio. **Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira**. Rio de Janeiro: Ipea, jun. 2000. ISSN 1415-4765.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: Teoria e Prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

\_\_\_\_\_. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. *In: Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente*, n. 2, p. 23-42, Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, 2003.

\_\_\_\_\_. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/28500>. Acesso em: 12 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

\_\_\_\_\_. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2020.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

NUSDEO, Fábio. **Desenvolvimento e Ecologia**. São Paulo: Saraiva, 1975.

OLIVEIRA, Cláudia Alves de. Competências Ambientais na Federação Brasileira. **Revista de Direito da Cidade**, n. 2, v. 4. ISSN 2317-7721 p. 40-64, p. 58.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, Thaís Soares de; VALIM, Beijaniczy Ferreira da Cunha Abadia. Tributação Ambiental: A incorporação do meio ambiente na reforma do Sistema Tributário Nacional. *In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). Reforma Tributária: IPEA-OAB/DF*. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, p. 129-148, 2018. ISBN 978-85-7811-328-5.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Conferência das Nações Unidas sobre o Meio ambiente e o Desenvolvimento. **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, jun. 1992.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Taxation, innovation and the environment**: a policy brief, set./2011.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PARANÁ. **Lei Complementar Estadual nº 59**, de 01 de outubro de 1991. Dispõe sobre a repartição de 5% do ICMS, a que alude o art. 2º da Lei 9.491/90, aos municípios com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental, assim como adota outras providências. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=8383&indice=1&totalRegistros=1>. Acesso em: 16 fev. 2021.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos Fundamentais**. Tradução: António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2019.

PIGOU, Arthur Cecil. **The economics of welfare**. 4. ed. London: MacMillan, 1932. Disponível em: [http://files.libertyfund.org/files/1410/0316\\_Bk.pdf](http://files.libertyfund.org/files/1410/0316_Bk.pdf). Acesso em: 05 dez. 2020.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20. ed. São Paulo. Saraiva. 2002.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental**: Parte Geral. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

\_\_\_\_\_. **Elementos de Direito Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Tradução: Edson Bini. 2.ed. São Paulo: Edipro, 2007.

SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento**: incluyente, sustentável, sustentado. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SALVADOR. **Lei nº 8.474**, de 02 de outubro de 2013. Altera dispositivos da Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006, relativos ao pagamento, à isenção do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, concede incentivos fiscais, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/983>. Acesso em: 10 out. 2021.

SANTA CRUZ, René; BENAKOUCHE, Rabah. **Avaliação monetária do meio ambiente**. São Paulo: Makon Books do Brasil, 1994.

SANTANA, Jair Eduardo. **Competências legislativas municipais**. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito constitucional ambiental: Constituição, direitos fundamentais e proteção do ambiente**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. **Direito Ambiental: introdução, fundamentos e teoria geral**. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS Ecológico. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SELL, Cleiton Lixieski; ARAÚJO, Luis Ernani Bonesso de. Direito e sociobiodiversidade: um estudo sobre o meio ambiente sustentável em tempos de capitalismo insustentável. **Revista Direito Ambiental e sociedade**, v. 10, n. 3 – set./dez., p. 145-169, 2020.

SILVA, José Afonso da. **O Município na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

\_\_\_\_\_. **Direito Ambiental**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: QuartierLatin, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da Silva. **O proporcional e o razoável**. *Revista dos Tribunais*, n. 798, 2002. p. 23-50. Disponível em: <https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2002-RT798-Proporcionalidade.pdf>. Acesso em: 02 set. 2020.

SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Manual de Direito Ambiental**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOARES, Cláudia Dias. **O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2002.

SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. **Tributação Ambiental: Proposta para instituição de um Imposto Ambiental no Direito Brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Marília, São Paulo, 2008.

TABOADA, Carlos Palao. El principio ‘quien contamina paga’ y el principio de capacidad económica. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, p. 79-95, 2005.

TEIXEIRA, José Horácio Meirelles. **Curso de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991.

TELLES JUNIOR, Goffredo. **O direito quântico**: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 6. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 1985.

THOME, Romeu. **Manual de Direito Ambiental**. 6. ed. Salvador: JusPODIVM, 2016.

TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário** (Steuerrecht). Tradução da 18ª ed. alemã: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, v. 1, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, p. 96-156, 2005.

\_\_\_\_\_. Incentivos fiscais na constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. **Revista Fórum de Direito Tributário**, ano 3, n. 14, p. 23-50, mar./abr. 2005a.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Renovar, 2013.

\_\_\_\_\_. Valores e princípios no direito tributário ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, p. 21-54, 2005.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: orçamento na Constituição. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, v. 5, 2008.

\_\_\_\_\_. A política industrial da era Vargas e a Constituição de 1988. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 254-300 apud WILDNER, Marcio Leandro. **A extrafiscalidade tributária como ferramenta de proteção do meio ambiente**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2012.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental**: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VARGAS, Jorge de Oliveira. O direito tributário a serviço do meio ambiente. **Cadernos de direito tributário e Finanças públicas**. São Paulo, v. 6, n. 25, p. 62-75, out/dez. 1998.

ZHOURI, Andréia; LASCHEFSKI, Klemens. Desenvolvimento e conflitos ambientais: um novo campo de investigação. *In*: ZHOURI, Andréia; LASCHEFSKI, Klemens (org.). **Conflitos ambientais**, p. 11-31, Belo Horizonte: UFMG, 2010.