

**A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DA RESPONSABILIDADE
AMBIENTAL: OS TRIBUTOS AMBIENTAIS***

**NON-FISCAL TAXES AS AN INSTRUMENT OF ENVIRONMENTAL
RESPONSIBILITY: ENVIRONMENTAL TAXES**

Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani**

RESUMO: Existem atualmente vários tributos extrafiscais no Brasil, apesar da ausência constitucional expressa para a instituição de tais tributos. A sistemática da Carta Magna compele a reconhecer objetivos marcados pelos princípios orientadores da política social e econômica, entre os que se encontram os de preservação do meio ambiente (conforme art. 170, VI e art. 255 da CRFB), bem como pelo reconhecimento jurídico-tributário de figuras extrafiscais ou de figuras fiscais que incorporam elementos extrafiscais. Diante destas oportunidades legais, o presente estudo tem como objetivo verificar como a tributação ambiental pode ser incorporada no atual sistema da responsabilidade ambiental brasileiro, complementando a responsabilidade civil, administrativa e penal. A partir da revisão bibliográfica internacional e da legislação nacional, propõe-se analisar a essência da tributação extrafiscal e de que forma a tributação ambiental pode se incorporar aos mecanismos de responsabilidade ambiental, bem como verificar a conceituação e classificação dos tributos extrafiscais ambientais e dos tributos fiscais relacionados às questões ambientais.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Tributos ambientais. Responsabilidade ambiental.

ABSTRACT: There are currently several non-fiscal taxes in Brazil, despite the constitutional absence for the institution of such taxes. The systematics of the Brazilian Constitution compels the recognition of objectives guided by the principles of social and economic policy, including those for the preservation of the environment (in accordance with article 170, VI, and article 255 of the Brazilian Constitution), as well as by the legal recognition of non-fiscal taxes or fiscal taxes that incorporate non-fiscal elements. Considering these legal opportunities, the present study aims to verify how environmental taxation can be incorporated into the current Brazilian system of environmental responsibility, complementing the already existing civil, administrative and criminal responsibilities. Based on international bibliographical review and the Brazilian national legislation, it is proposed to examine the essence of non-fiscal taxation and how environmental taxation can be incorporated into environmental responsibility

* Artigo recebido em: 11.04.2017

Artigo aceito em: 06.06.2017

** Doutor e Mestre em Direito pela Universidade de Santiago de Compostela (USC), Espanha. Professor Adjunto da Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB). Itabuna – BA. E-mail: robertorabbani@gmail.com

mechanisms, as well as analyze the conceptualization and classification of non-fiscal environmental taxes and fiscal taxes related to environmental issues.

Keywords: Non-fiscal taxes. Environmental taxes. Environmental responsibility.

1. INTRODUÇÃO

As ações antrópicas possuem inevitável feito sobre o meio ambiente. Diante destas circunstâncias, os poderes públicos são legitimados para proteger esse bem juridicamente tutelado. A exemplo de países de economias desenvolvidas, o Brasil possui a oportunidade de incluir entre os instrumentos de intervenção do Estado no meio ambiente, o exercício do poder tributário. De fato, a tributação ambiental se revela como uma das mais recentes ferramentas econômicas e financeiras para satisfazer esta despesa pública de necessidade básica, inclusive podendo ser utilizada na intervenção ambiental.

A tributação ambiental surge com nas teorias econômicas que propõe sobre a internalização dos custos sociais causados pela poluição e usos dos recursos naturais¹, que servem de substrato para os institutos jurídicos implementados nas últimas décadas na União Europeia e em outros países de economias exitosas. Estas teorias econômicas, quando traduzidas para o contexto jurídico, se materializam através da extrafiscalidade ambiental, que defende que o valor do tributo deverá refletir os usos ambientais originados em qualquer forma de produção, distribuição e consumo, bem como acarretar na mudança de comportamento pelos agentes produtores e consumidores.

A doutrina internacional vem defendendo ao longo das últimas décadas que estes tributos ambientais podem se revelar como importante instrumento na política de proteção ambiental, corrigindo falhas e deficiências de mercado, ou seja, estas imposições extrafiscais permitem que os agentes econômicos e consumidores

¹ PIGOU, A. C. *The Economics of Welfare*. London: Macmillan and Co., 1920.

compreendam o verdadeiro custo social de suas atividades poluentes. Contudo, na prática, muitas vezes os tributos ambientais acabaram por ser utilizados como formas arrecadatórias, vinculadas diretamente ao princípio da capacidade contributiva, e destituído de relação com o objetivo extrafiscal de desencorajar a poluição e incentivar condutas limpas.

Nesse sentido, com base na doutrina internacional e na legislação brasileira pertinentes, o presente artigo tem por objetivo verificar como a tributação ambiental pode ser incorporada no atual sistema da responsabilidade ambiental brasileiro, uma vez que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB) prevê expressamente que a responsabilidade ambiental abarca a responsabilidade civil, administrativa e penal, não fazendo referência expressa aos instrumentos financeiros de controle ambiental, à exemplo da tributação extrafiscal ambiental. Assim, propõe-se com este estudo analisar a essência da tributação extrafiscal e de que forma a tributação ambiental pode se incorporar aos mecanismos de responsabilidade ambiental, bem como verificar a conceituação e classificação dos tributos extrafiscais ambientais e dos tributos fiscais relacionados às questões ambientais.

2. A NATUREZA EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS: UM PERMISSIVO PARA A IMPLANTAÇÃO DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS NO BRASIL

Apesar da ausência constitucional expressa para a instituição de tributos extrafiscais, a sistemática da Carta Magna compele a reconhecer objetivos marcados pelos princípios orientadores da política social e econômica (entre os que se encontram os de preservação do meio ambiente, art. 170, VI e art. 255 da CRFB), bem como pelo reconhecimento jurídico-tributário de figuras extrafiscais ou de figuras fiscais que incorporam elementos extrafiscais.

De fato, já existem vários tributos extrafiscais no Brasil, como por exemplo: o Imposto sobre Importação (IPI); o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF);

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI, em especial a carga tributária de 300% sobre o cigarro – cf. Lei 12.546/2011, art. 14); IOF (Imposto sobre Operações Financeiras); IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados); Imposto de Importação (II); e de impostos que incidem sobre os combustíveis, quais sejam, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

Os tributos extrafiscais também são denominados de “não-fiscais”, “sem fins contributivos” ou ainda de “ordenamento”². Muitos autores têm criticado a terminologia “extrafiscal”. Nesse sentido, o professor Vaquera García³ defende o uso da denominação de tributos com “fins não-fiscais”, visto que não se pode defender tributos fora do sistema fiscal e que, portanto, a existência de tributos “extrafiscais” seria uma incongruência, justamente porque seriam figuras fora do sistema tributário, o que de fato não ocorre. Outros autores têm defendido o uso do termo “ultrafiscalidade”, em que o prefixo ultra daria a acepção de algo que supera ou que vai além ou que se soma⁴.

No entanto, como já está consolidado na doutrina e jurisprudência, preferimos manter a denominação de tributos “extrafiscais”, especialmente porque este termo designa corretamente tributos que possuem traços que não correspondem com a figura clássica dos tributos fiscais⁵.

Para poder delimitar um tributo extrafiscal, deve-se compreender inicialmente as características de um tributo fiscal e, a partir daí, realizar sua distinção.

² A distinção entre os tributos fiscais e de ordenamento foi pela primeira vez realizada por VON PRITZWITZ. *Theorie der Steuer und Zölle*, 1842, pp. 309 e ss., apud GERLOFF; NEUMARK, 1961, p. 214.

³ GARCÍA, A. V. *Fiscalidad y Medio Ambiente*. Valladolid: Lex Nova, 1999, p. 80.

⁴ MUÑOZ, J. M. R. *La Alternativa Fiscal Verde*. Valladolid: Lex Nova, 2004, p. 440.

⁵ ALABERN, J. E. V. *Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular. Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Vol. I. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi Thomson Reuters, 2010, p. 58.

O art. 3º da Lei 5.172/1966, o Código Tributário Nacional (CTN), define tributo como sendo “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”. Ou seja, tributos são prestações patrimoniais coativas impostas pela Administração que têm a finalidade de contribuir à manutenção dos gastos públicos.

Em primeiro lugar, a “prestação pecuniária compulsória” refere-se a uma prestação patrimonial de natureza coativa. Assim, o tributo vincula-se à ideia de prestação patrimonial de caráter público, ou seja, em que há uma ausência de liberdade ou espontaneidade por parte do cidadão e quando há o estabelecimento unilateral da obrigação de pagar por parte do poder público sem o concurso da vontade do sujeito chamado a satisfazer esta obrigação⁶. Destaque-se que a *coação* não se refere à receptação do serviço, mas aos ingressos exigidos pela prestação destes serviços e que os ingressos obtidos sejam destinados à manutenção dos gastos públicos com independência do ente que os obtém⁷. É a decisão unilateral que os poderes públicos têm para fazer cumprir o dever de contribuir, sendo realizado através da legalidade e da justiça tributária.

Em segundo lugar, o tributo tem caráter “contributivo”, sendo influenciado pelo princípio da capacidade contributiva⁸. A contribuição é consequência da natureza

⁶ RABBANI, R. M. R. A Intervenção Tributária na Conservação do Meio Ambiente na Espanha. EDUFS: São Cristóvão, 2014, p. 156.

⁷ SERRANO, C. L. Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales Públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios. Revista Española de Derecho Financiero, nº 116. Madrid: Civitas, 2002, p. 669.

⁸ ROYO, F. P. Derecho Financiero y Tributario: Parte General. 16. ed. Cizur Menor: Thomson Civitas, 2006, p. 223.

do tributo com o instrumento para realizar o dever de contribuir para a manutenção dos gastos públicos obtém⁹.

Em terceiro lugar, sendo a função financeira pública baseada no dever de contribuir para a manutenção dos gastos públicos, constituída pelo binômio “ingresso-gasto”¹⁰, o tributo possui a característica de *cessão definitiva de riqueza* e deverá ser realizada em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: dinheiro¹¹.

Em quarto lugar, o destinatário da obrigação do dever de contribuir são os poderes públicos, mesmo que os ingressos sejam obtidos por entidades privadas que prestam o serviço de caráter público¹², sendo neste último caso denominados de tributos parafiscais.

Em quinto lugar, o tributo não é uma sanção por um ato ilícito, ou seja, distingue-se da sanção, que não busca arrecadar, mas punir uma conduta antijurídica¹³. Isto significa que o tributo não tem uma finalidade sancionadora, mas pode ter um efeito sancionador quando se considera a função preventiva do direito repressivo¹⁴.

Delimitados estes critérios que qualificam um tributo fiscal, pode-se distingui-lo do tributo extrafiscal. Enquanto que o tributo fiscal tem a função de obter meios econômicos para desenvolver atividades públicas, o tributo extrafiscal é utilizado

⁹ SERRANO, C. L. Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales Públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios. Revista Española de Derecho Financiero, nº 116. Madrid: Civitas, 2002, p. 669.

¹⁰ MARTUL-ORTEGA, P. Y. Los principios de Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 207. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1990, p. 494.

¹¹ TABOADA, C. P. En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria. Revista Española de Derecho Financiero, nº 59. Madrid: Civitas, 1998, p. 319.

¹² RABBANI, R. M. R. A Intervenção Tributária na Conservação do Meio Ambiente na Espanha. EDUFS: São Cristóvão, 2014, p. 77.

¹³ ALABERN, J. E. V. Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular. Tratado sobre la Ley General Tributaria, Vol. I. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi Thomson Reuters, 2010, p. 56.

¹⁴ AGRAMUNT, N. P. La causa ilícita como causa impositionis: la causa impositionis vista desde el problema de las actividades ilícitas. Revista del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2002, p. 317.

como instrumento de política social ou econômica, com o objetivo de conduzir a diversos fins de interesse geral¹⁵. Isso faz com que se permita que o tributo seja utilizado para a obtenção de fins extrafiscais, como um instrumento para atingir finalidades materiais, *e.g.*, promover a função social da propriedade (art. 170, III, CRFB), condições mais favoráveis para o progresso social e econômico (*vid.* IPI e o fundo de combate à erradicação da pobreza, cf. art. 80, CRFB), ou proteger o meio ambiente (art. 225 e art. 170, VI da CRFB).

Há uma revisão do conceito clássico de tributo, que o associa como um meio para realizar o dever de contribuir para a manutenção dos gastos públicos, considerando a capacidade econômica dos contribuintes¹⁶. De fato, a extrafiscalidade significa uma ruptura com a imposição clássica, orientada unicamente para finalidades arrecadatórias, e a admissão dos fins diferentes aos estritamente fiscais, tornando-se uma expressão inerente à tributação moderna¹⁷.

Assim, os tributos podem ser utilizados além de meros instrumentos arrecadatórios: podem ser utilizados como instrumento da política econômica geral e para realizar os princípios e fins contidos na Constituição¹⁸. Portanto, é possível a utilização de instrumentos tributários com fins extrafiscais como mecanismos de promoção ou desincentivo de determinadas condutas.

¹⁵ RABBANI, R. M. R. A Intervenção Tributária na Conservação do Meio Ambiente na Espanha. EDUFS: São Cristóvão, 2014, p. 79.

¹⁶ MONTERO, J. J. N. El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, no 238. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1995, p. 917.

¹⁷ RABBANI, R. M. R. A Intervenção Tributária na Conservação do Meio Ambiente na Espanha. EDUFS: São Cristóvão, 2014, p. 80.

¹⁸ Desde a década de 1970, a extrafiscalidade vem sendo defendida como constitucional no Direito comparado, sempre que os fins extrafiscais recebam uma proteção constitucional, conforme FICHERA, F. Imposizione Ed Extrafisilità Nel Sistema Costituzionale. Nápoles: Scientitiche Italiane, 1973, p. 48 e ss.

Nesse sentido, a extrafiscalidade pode ser utilizada para estimular a preservação e tutela do meio ambiente, ou também para dissuadir sua deterioração, sendo uma das opções para a consecução de finalidades sociais pelo legislador, perfeitamente justificadas no contexto social imperante na atualidade. O conceito de tributação extrafiscal trata da utilização de tributos, como um instrumento para alcançar fins primordialmente dirigidos a aspectos não-arrecadatórios, sendo que estes fins não-fiscais podem ter cunho social, político, econômico ou ambientais. Por outro lado, a natureza patrimonial e coativa dos tributos faz com que incidam materialmente sobre o domínio econômico e social.

Atente-se que o tributo extrafiscal deve atender a um mínimo grau de justiça financeira¹⁹, mesmo que a capacidade econômica ainda que seja “a estrela polar” do tributarista, deve ceder em certos casos aos fins de política econômica e social²⁰, devendo-se aceitar que, concomitantemente ao financiamento da despesa pública, as Fazendas contemporâneas perseguem outros fins extra-arrecadatórios, os quais supõe a obediência de princípios distintos ao da capacidade econômica, culminando em formas diversas de distribuir e financiar a despesa pública²¹.

Não obstante, estes tributos extrafiscais não podem menosprezar ou excluir o princípio da capacidade econômica: deve haver uma mínima compatibilidade entre o tributo extrafiscal e o critério da capacidade econômica²². Nos tributos extrafiscais, o princípio da capacidade econômica não desempenha um fator de critério de graduação das prestações tributárias, contudo sempre é necessária uma justificação

¹⁹ BUJANDA, F. S. D. Hacienda y Derecho III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 420.

²⁰ DOMÍNGUEZ, M. C. El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 60. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965, p. 1006.

²¹ DOMINGO, F. V. A. Apuntes sobre el instrumento del tributo, con especial referencia al Derecho español. Revista Española de Derecho Financiero, nº 7. Madrid: Civitas, 1975, p. 465.

²² RABBANI, R. M. R. A Intervenção Tributária na Conservação do Meio Ambiente na Espanha. EDUFS: São Cristóvão, 2014, p. 84.

(*e.g.*, um fim ou valor constitucional) para o “desvio” da capacidade contributiva como critério, bem como a norma que proceda este desvio não poderá utilizar parâmetro contrário ou oposto ao referido princípio²³.

Nesse sentido, nos tributos extrafiscais, a capacidade econômica serve como um requisito mínimo de razoabilidade ou não arbitrariedade das normas tributárias. Assim, o princípio da capacidade econômica nos tributos extrafiscais deve pelo menos determinar que não haja uma imposição sobre o mínimo vital, bem como que não se configure uma imposição com efeitos confiscatórios.

Defendemos que para manter o status de um tributo, a imposição extrafiscal deverá atender dois requisitos mínimos: a) o tributo não pode ser alegado onde não haja manifestação de riqueza econômica ou onde não haja riqueza reconhecível, caso contrário não haveria arrecadação; b) o tributo não pode ser empregado para alcançar fins socioeconômicos com completa irrelevância da dimensão arrecadatória²⁴. Estes dois pontos são imprescindíveis, porque, caso contrário, o tributo passará a ser compreendido como qualquer prestação patrimonial coativa de caráter público. Portanto, é importante que a finalidade de “obter rendimentos” não seja excluída do tributo, sob pena de se converter em uma prestação sancionadora, acarretando com que o propósito arrecadatório deixe de ser secundário e se torna em aparente ou fictício, configurando-se em um abuso da figura jurídica²⁵.

De fato, a extrafiscalidade fundamenta-se no princípio da solidariedade (art. 3º, inciso I, CRFB), em que não se tem o objetivo formal de arrecadar recursos para o erário, mas o objetivo substancial de que por meio do financiamento dos gastos

²³ OLLERO, G. C. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). *Revista Español de Derecho Financiero*, nº 34. Madrid: Civitas, 1982, p. 192.

²⁴ GARCÍA, E. G. *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi, 1996, p. 19-26.

²⁵ TABOADA, C. P. En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 59. Madrid: Civitas, 1998, p. 445.

públicos se obtenha os resultados de igualdade, progressividade e não-confiscatoriedade. Destarte, seria impossível que o Estado democrático ou social de Direito pudesse conseguir os objetivos socioeconômicos do ordenamento constitucional sem a atuação extrafiscal dos tributos²⁶. Portanto, tanto os tributos arrecadatórios como os extrafiscais devem conectar-se com o dever de contribuir, rechaçando a ideia de que as normas extrafiscais são contrárias ao dever de contribuir.

A ideia clássica de capacidade econômica cede lugar a uma qualificação solidária do conceito, abarcando novas diretrizes, como o princípio de justiça tributária e outras exigências constitucionais, à exemplo das finalidades de política social e econômica²⁷. O dever de contribuir para a manutenção dos gastos públicos foi ampliado para abarcar outros valores e fins constitucionais, que se socorrem a outros critérios distributivos das cargas públicas. Em consequência, o Estado atual é uma estrutura jurídico-promocional que substitui a tradicional função protetora e repressora do Estado de polícia pelo Direito financeiro para cumprir diretamente os fins e valores sociais e econômicos do ordenamento constitucional.

É precisamente neste ponto em que a tributação ambiental deve ser conjugada às demais políticas de proteção ambiental e de responsabilidade ambiental. A justiça tributária não se esvai com a capacidade econômica, conferindo ao princípio da igualdade o papel central no controle de legitimidade da legislação fiscal, sendo a capacidade econômica uma das formas de concretização da igualdade no campo tributário, mas não exclusiva (*vid.* art. 5º e art. 150, II, da CRFB). O princípio da igualdade no sistema tributário não impede que o legislador introduza distinções entre os

²⁶ RABBANI, R. M. R. A Intervenção Tributária na Conservação do Meio Ambiente na Espanha. EDUFS: São Cristóvão, 2014, p. 91.

²⁷ LAGO, M. A. M. Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad. Revista Española de Derecho Financiero, nº 60. Madrid: Civitas, 1990, p. 605.

contribuintes, seja atendendo a quantia e a origem da renda, seja a qualquer outra condição social que considere relevante para atender o fim de justiça.

A função extrafiscal dos tributos legitima o Estado a utilizar o sistema tributário em seu conjunto e cada tributo em particular como instrumento para a consecução dos fins econômicos e sociais constitucionalmente ordenados. A utilização extrafiscal dos tributos não se opõe ao princípio da capacidade econômica, pois este princípio não impede que o legislador possa configurar um tributo levando em conta considerações extrafiscais (*e.g.*, arts. 170, VI e 225, CRFB).

Os tributos sobre atividades e consumos indesejados, como no caso dos tributos ambientais, podem ser considerados dentro da dimensão do dever de contribuir, na medida em que o fundamento está nos altos custos sociais regrados por tais atividades e consumos, assim como existe um mínimo de riqueza sobre o qual incidem.

Nesse sentido, a Lei de Política Nacional do Meio Ambiente, Lei 6.938/1981, no art. 4º, inciso VII e art. 9º, inciso XIII preconiza expressamente:

Art 4º [...] VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da **contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos**.

Art 9º - São instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente: [...]

XIII - **instrumentos econômicos**, como concessão florestal, servidão ambiental, seguro ambiental e outros. [grifou-se]

Estes dispositivos foram recepcionado pela CRFB e são precisamente o “elo perdido” na responsabilidade ambiental no Brasil. Através dele, a responsabilidade

ambiental conjuga-se com o princípio do poluidor-pagador²⁸, abraçando a tributação ambiental como mais um dos mecanismos de intervenção do Estado no meio ambiente.

Verifica-se, portanto, que não há qualquer impedimento jurídico-constitucional na instituição de tributos ambientais no Brasil. A possibilidade da instituição de tributos de natureza extrafiscal reforça a ideia de uma evolução na interpretação da responsabilidade ambiental no ordenamento jurídico pátrio. Com fundamento no princípio maior do poluidor-pagador, pretende-se atribuir os custos aos causadores dos danos ambientais de forma complementar à responsabilidade ambiental civil, penal e administrativa, já amplamente difundidas pela legislação e doutrina pátria. Certamente poderia haver um maior aprofundamento sobre a extrafiscalidade, contudo como o objetivo aqui não é exaurir a temática, mas apenas justificar o uso dos tributos extrafiscais-ambientais no ordenamento jurídico brasileiro²⁹.

3. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL A SERVIÇO DA RESPONSABILIDADE AMBIENTAL: CONCEITUAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO

Os instrumentos indiretos³⁰ (ou instrumentos financeiros) de intervenção estatal no meio ambiente, constituem um instrumento jurídico nas políticas ambientais que visam suprir as deficiências causadas pela poluição, de modo que os agentes econômicos e os consumidores percebam o custo real das atividades poluentes.

²⁸ RABBANI, R. M. R. A Proteção Constitucional do Meio Ambiente no Brasil: Reflexos do Princípio do Poluidor-Pagador e seus Instrumentos de Intervenção Estatal. *Direito Constitucional e Direito Ambiental: Diálogos Possíveis*. Erivaldo Moreira Barbosa, Orione Dantas de Medeiros, Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani, Jardel de Freitas Soares (Org.). São Paulo: Max Limonad, 2015, p. 133.

²⁹ Para um estudo mais detalhado do tema, remete-se o leitor à obra RABBANI, 2014.

³⁰ Prefere-se classificar os instrumentos de intervenção do Estado no meio ambiente segundo seu o maior ou menor protagonismo, e não segundo a origem do instrumento (RABBANI, 2013, pp. 95-99).

Nesse sentido, os tributos possuem a capacidade de modificar o comportamento dos agentes de forma a proteger o meio ambiente, por meio da cobrança de prestação pecuniária, incluindo cobranças sobre emissões, produtos e consumos que lesionem o ambiente, ao mesmo tempo em que podem incentivar atividades ou produtos que sejam ambientalmente amigáveis. Isto é, com a imposição sobre o preço do produto ambientalmente degradante pode-se auferir arrecadação e desmotivar condutas lesivas ao meio ambiente.

A origem da tributação ambiental resulta da embrionária teoria econômica do bem-estar de Arthur Cecil Pigou³¹. Segundo este autor, os custos sociais da poluição deveriam ser internalizados pelos sujeitos responsáveis, por meio de gravames que se incorporem ao preço do produto. Esta proposição foi desenvolvida ao longo das últimas décadas, resultando em conceitos como princípio do poluidor-pagador, tributação ambiental, reforma fiscal verde e comércio de emissões. Apesar das diversas críticas e das dificuldades inerentes a implementação destes instrumentos econômicos, especialmente por haver que se pagar por algo que era até então gratuito, houve grande avanço em sua utilização, destacando-se como mais um mecanismo a favor dos Estados para alcançar condutas menos impactantes ao meio ambiente.

Nesse sentido, torna-se importante delimitar o conceito de tributação ambiental, visto que devido à grande produção bibliográfica sobre o tema, com opiniões de economistas, juristas e ambientalistas, pode haver uma incerteza sobre a aceção da definição no âmbito tributário. Por outro lado, a conceituação do tributo ambiental traz em seu íntimo a inevitável necessidade de sua classificação, como exposto a seguir.

De forma geral, identificamos duas correntes majoritárias de classificação dos tributos: a) os que defendem que a tributação ambiental estaria restrita apenas

³¹ PIGOU, A. C. *The Economics of Welfare*. London: Macmillan and Co., 1920.

aos tributos criados com a finalidade extrafiscal-ambiental; e b) os que aceitam todas as medidas financeiras relacionadas à questão ambiental, sejam tributos específicos criados para a finalidade ambiental ou a incorporação de elementos ambientais nos tributos ordinários.

Para a primeira corrente, mais restritiva, não basta que o uso que se outorgue aos ingressos seja ambiental, mas sim que o tributo tem que gerar um incentivo que redunde na consecução do fim ambiental perseguido³². Deve haver uma relação estável entre a base de cálculo do tributo e a poluição³³. Ou seja: a tributação ambiental é o conjunto de tributos ou de componentes tributários, previstos em um ordenamento tributário, dirigidos à consecução do fim extrafiscal de preservar e melhorar o meio ambiente³⁴.

Por outro lado, a segunda corrente, mais abrangente, aceita que no âmbito do Direito Tributário surge o interesse em qualificar o tributo como ambiental quando estabeleça um incentivo à proteção da natureza ou um mecanismo que recaia sobre o que causa a poluição. Isto é, independente da finalidade para a qual o tributo é criado, seja fiscal (arrecadatório) ou extrafiscal (com outra finalidade além da arrecadatória), havendo qualquer elemento que permita a proteção ambiental (*e.g.*, alíquotas diferenciadas no IPTU por condutas ambientalmente corretas), o tributo deverá ser considerado ambiental.

³² GONZÁLEZ, M. B. *TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL: TEORÍA, PRÁCTICA Y PROPUESTAS: MARCO GENERAL ECONÓMICO DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL: CONCEPTO, JUSTIFICACIÓN Y BASE IMPONIBLE*. MADRID: THOMSON CIVITAS, 2004, p. 6.

³³ MOICHE, S. B. *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*. Madrid: Civitas, 2000, p. 96.

³⁴ CASAIS, J. M. I. Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables. *Nueva Fiscalidad*, nº 3. Madrid: Dykinson, maio 2010, p. 75; GARCÍA, A. V. *Fiscalidad y Medio Ambiente*. Valladolid: Lex Nova, 1999, p. 69.

Considerando essas duas linhas de interpretação, o professor Herrera Molina³⁵ distingue os “tributos ambientais” dos “tributos relacionados à questão ambiental”. Para o autor, o tributo ambiental é aquele que se orienta de forma primordial e específica a um fim distinto da arrecadação (extrafiscal), enquanto que os “elementos tributários ambientais” são os tributos que têm finalidade arrecadatória, mas que possuem elementos que o integram que contém transcendência extrafiscal, entretanto não são realmente tributos extrafiscais. Desta forma, os tributos ambientais seriam aqueles destinados especificamente à proteção ambiental (por exemplo, rendas de tributos usados para subsidiar a produção de serviços ambientais ou proteção ambiental, como na Bélgica, de impostos sobre a água ou desperdício de água), ao passo que os “tributos relacionados à questão ambiental”, quando se impõe a matéria ambiental a um tributo que não é destinado em sua essência à proteção ambiental (por exemplo, no IPTU ecológico ou IPTU verde).

De fato, a proteção ambiental pela tributação pode ser constituída tanto pelo estabelecimento de tributos que têm por finalidade proteger o meio ambiente (extrafiscal, por não possuir eminentemente finalidade arrecadatória), como também na utilização de técnicas diversas de modulação nos tributos ordinários (isenções, reduções fiscais, alíquotas diferenciadas).

Todavia, uma coisa é defender a possibilidade de se implementar medidas ambientais em tributos fiscais, e outra é defender que tais configurações tributárias possam ser denominadas de tributos ambientais. Desta forma, defendemos um conceito mais restritivo para definir os tributos ambientais, em que a natureza jurídica deve estar adstrita à finalidade ambiental, portanto, o tributo deve ser extrafiscal com o fim de proteger e melhorar o meio ambiente. Para se qualificar um tributo como

³⁵ MOLINA, P. M. H. *Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 55.

ambiental deve-se analisar a finalidade que este persegue em sua criação³⁶. Destaque-se que, apesar de se filiar à doutrina dos tributos ambientais em aspecto restrito, não se afasta a importância de se incorporarem elementos ambientais aos tributos ordinários.

Nesse sentido, os tributos ambientais devem ser criados para modificar comportamentos, podendo ser denominados de tributos ecológicos propriamente ditos, porque possuem uma finalidade incentivadora, incidindo diretamente no agente poluidor de tal forma que este terá que escolher por meios menos poluentes, conforme melhor lhe convenha economicamente³⁷. Estes tributos extrafiscais instigam o poluidor a tomar, por si mesmo, as medidas necessárias para reduzir a poluição à menor custo, mesmo que não obtenham receitas ou redistribuam os custos da poluição.

Dentro destes parâmetros, os tributos ambientais propriamente ditos (extrafiscais) possuem como fato gerador atos concretos de exploração dos recursos naturais, buscando protegê-los, sendo que constituem fatos geradores em si mesmos³⁸.

Nesse sentido, por exemplo, pode ser o processo tecnológico poluente utilizado na fabricação de qualquer bem, a fabricação de produtos que incorporam matéria prima ou produtos intermediários obtidos de reservas de recursos protegidos, a venda da mencionada matéria prima ou de produtos intermediários protegidos, a fabricação de produtos que incorporem os recursos mencionados e que são por sua vez recebedores ou de única e imediata utilização, a produção e o intercambio de bens

³⁶ VASCO, D. C. Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 45, nº 238. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1995, p. 977.

³⁷ MOLINA, P. M. H.; ANTÓN, F. S. El tributo ecológico balear: ¿un impuesto sobre el volumen de rentas?. *Noticias de la Unión Europea*, nº 119. Valencia: CISS, 1994, p. 41.

³⁸ AMATUCCI, A. L'ordinamento Giuridico Financiaro, Lorene, Napoli, 1990, p. 576.

cuja utilização provoca danos ambientais, produtos cuja destruição pela utilização provoca poluição.

Na tributação ambiental, os sujeitos passivos são determinados segundo o princípio do poluidor-pagador, recaindo a obrigação sobre as pessoas que realizem a atividade poluente³⁹. Nos tributos que oneram atividades industriais com efeitos poluentes, o sujeito passivo será o titular da atividade realizada. Já nos tributos em que o aspecto material do fato gerador é o consumo de um produto poluente, o sujeito passivo será o consumidor do dito produto. Por outro lado, nos tributos em que o fato gerador é a prestação de um serviço público ou a execução de uma atividade administrativa relacionada com o meio ambiente, o sujeito passivo será a pessoa que se resulte afetada ou se beneficie pela realização das mencionadas atividades da Administração.

Sob esta ótica, o tributo ambiental propriamente dito é aquele tributo cuja base de cálculo é uma unidade física, ou um substituto do mesmo (e.g., gigajoules, unidades de produtos, substâncias químicas, composição), de algo que tem um comprovado e específico impacto negativo sobre o meio ambiente, podendo incidir sobre a energia, os transportes, as poluições e os usos dos recursos naturais⁴⁰.

Assim, para a *quantificação da base de cálculo*, poderá se utilizar dos métodos de estimação direta, estimação objetiva ou até mesmo indireta em casos excepcionais. Pelo *método de estimação direta*, a base de cálculo será medida diretamente, isto é, procurará a quantificação real da matéria submetida à tributação.

³⁹ RABBANI, R. M. R., A Proteção Constitucional do Meio Ambiente no Brasil: Reflexos do Princípio do Poluidor-Pagador e seus Instrumentos de Intervenção Estatal. Direito Constitucional e Direito Ambiental: Diálogos Possíveis. Erivaldo Moreira Barbosa, Orione Dantas de Medeiros, Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani, Jardel de Freitas Soares (Org.). São Paulo: Max Limonad, 2015, p. 135.

⁴⁰ EUROSTAT. Environmental Taxes: a Statistical Guide. Methods and Nomenclatures, theme 2, Economy and Finance. Luxemburg: Eurostat - Office for Official Publications of the European Communities, 2001, p. 31.

Por exemplo, em um tributo que grave certos efluentes, idealmente, deveria se medir a qualidade e o volume de tais despejos.

Por outro lado, pelo *método de estimação objetiva*, considerado como “mais imperfeito” que a estimação direta, a medição da base de cálculo se dá pela utilização de indicadores indiretos de quantificação do comportamento ambiental onerado (fato gerador), que no exemplo anterior, se daria através do consumo de água de cada unidade família, ou pelo tipo de setor produtivo ou ainda pela atividade desempenhada pelo sujeito passivo que emite o efluente, no caso das empresas ou de outras atividades profissionais. O método de estimação objetiva não garante uma medição real ou correta como ocorre com o uso do método direto, mas atinge uma aproximação da quantificação do fato gerador, justificando-se o seu uso por sua praticidade ou pela falta de tecnologia para o emprego da estimação direta, o que o converte em um método alternativo para viabilização da imposição ambiental.

Por fim, o *método de estimação indireta* pode ser utilizado nos casos em que haja anomalias no resultado da amostragem, ausência de dados, irregularidades na obtenção dos mesmos ou quando o sujeito passivo ofereça resistência, obstrução ou negativa à atuação comprobatória da Administração, caso em que se utilizarão os valores máximos permitidos.

Segundo a professora Alarcón García⁴¹, a *alíquota* pode ser:

- a) *única* para todos os poluidores, quando os problemas ambientais se revelam uniformes e que não importa a localização dos agentes; os benefícios da alíquota única são a garantia da adequada distribuição de responsabilidades de despoluir entre os poluidores, além de facilitar a aplicação e administração dos impostos ambientais;

⁴¹ GARCÍA, G. A. Manual del Sistema Fiscal Español: un Compendio Sistemático y Práctico. Cizur Menor (Navarra): Thomson Civitas, 2009, p. 721.

b) *variável entre poluidores segundo sua localização*, para os problemas ambientais que não sejam uniformes, por possuírem poluidores que geram diferentes danos segundo sua localização geográfica; os agentes que causam maiores efeitos ambientais negativos terão uma alíquota maior que aqueles que possuem atitudes mais respeitosas ao ambiente;

c) *variável segundo o nível de emissões*, utilizado normalmente para potenciar uma melhor aceitação social do tributo, onerando mais a quem realize maior deterioração ambiental pelas atuações ou substâncias poluentes. Neste caso, as alíquotas podem ser: i) crescente segundo o nível de emissão, que busca onerar mais aos mais poluentes e acentuar os incentivos para a redução continuada da deterioração ambiental; ii) decrescente segundo o nível de emissão, que habitualmente reflete objetivos ambientais secundários em relação a objetivos de natureza econômica, especialmente os relacionados com as questões de competitividade internacional⁴².

Em relação à classificação dos tributos ambientais, existem estes podem ser:

a) imposições sobre produtos e; b) as imposições sobre emissões⁴³.

Assim, os *tributos sobre produtos* consideram como fato gerador a produção e o consumo de determinados bens cujo uso é nocivo para o meio natural. Via de regra, estes tributos utilizam métodos baseados em indícios para calcular a base de cálculo, se subdividindo por um lado em aqueles que oneram o consumo de determinados bens de produção, sejam matérias primas ou intermédias (tributos sobre os processos produtivos ou sobre *inputs*) e por outro, os que submetem a tributação o consumo de produtos acabados (tributos sobre o consumo final ou sobre *outputs*). Por exemplo, na produção de combustíveis fósseis, quando se tributa a quantidade de

⁴² RODRÍGUEZ, A. G.; VILLOT, X. L. La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales. Madrid: Mundi Prensa Libros S.A., 1999, p. 22.

⁴³ EUROPA. Taxas e Impostos Ambientais no Mercado Interno. Comunicação da Comissão COM (97) 9 final, de 26 de março de 1997, p. 4.

carbono que possui determinado combustível (bem de produção) e os tributos que oneram o consumo final que geram consequências ambientais negativas.

Já os *tributos sobre emissões*, também denominados de *ordenação* ou *puros*, são os que oneram as unidades emitidas de poluição. Seu objetivo é incrementar o custo de um comportamento que lesa o ambiente impactado, permitindo escolher a estratégia mais econômica para reduzir suas emissões e promover sua sustentabilidade. Assim, são tributadas as unidades de poluição emitidas, impondo um custo ao comportamento danoso, qual seja, o valor da degradação causada pela emissão contaminante.

Nesse sentido, o professor Vaquera García⁴⁴ defende que a tributação ambiental deveria se concentrar prioritariamente sobre os produtos e não sobre as emissões em si. Difere o autor entre tributos *a priori* e *a posteriori*. Assim, os tributos *a priori* atuam antes do fenômeno poluente e os fatos geradores incidem sobre a fabricação ou aquisição de bens que podem degradar a natureza, bem como os seus processos tecnológicos de produção. Por outro lado, os tributos *a posteriori* atuam com posterioridade à produção da poluição ou à deterioração da natureza. Em sentido contrário, os economistas⁴⁵ preferem defender a tributação sobre emissões, pois em teoria pode se medir pela estimação direta as quantidades de unidades poluentes, o que pode efetivamente induzir as empresas a reduzir suas emissões, até o nível em que o custo adicional de reduzir a poluição se iguala com a alíquota que devem pagar. Desta maneira, na medida em que os diferentes poluidores do ambiente utilizem a opção da redução das emissões que lhes represente a opção mais barata, o custo global da redução de poluição se minimizará⁴⁶.

⁴⁴ GARCÍA, A. V. FISCALIDAD Y MEDIO AMBIENTE. VALLADOLID: LEX NOVA, 1999, p. 135-144

⁴⁵ RODRÍGUEZ, A. G.; VILLOT, X. L. La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales. Madrid: Mundi Prensa Libros S.A., 1999, p. 45.

⁴⁶ SANS, M. A. B. Instrumentos para Corregir las Externalidades Negativas. Madrid: Reus, 2002, p. 12.

Contudo, deve-se reafirmar que a complexidade deste tipo de tributo está na sua quantificação, que depende de parâmetros alheios ao Direito ou à Economia, e próximos às ciências técnico-experimentais, exigindo o apoio de especialistas destas áreas para a criação de normas e sua aplicação (medição, fiscalização etc.). É por isso que estes tipos de tributos, ainda quando são os idôneos para evitar as condutas nocivas, podem apresentar problemas de integração no sistema tributário e de aplicação pelas autoridades fiscais.

Apesar das duas correntes citadas, acredita-se que cada uma das imposições, seja sobre os produtos ou sobre as emissões, possuem peculiaridades melhor aplicáveis a cada caso. Por um lado, os tributos sobre emissões são mais adequados quando o consumo do meio ambiente se realiza, independentemente da imposição ambiental, fazendo com que essa atuação nociva seja mitigada pelos ingressos obtidos. Por outro lado, os tributos sobre a produção possuem um modelo mais simples, sendo mais fáceis de aplicar ao mesmo tempo em que sua eficácia arrecadatória é maior e o seu custo administrativo é menor, entre outras razões porque utilizam os mesmos procedimentos dos demais tributos do sistema tributário, motivo pelo qual acreditamos que tenham aumentado consideravelmente quando comparados com os tributos ambientais sobre emissões.

Não obstante, a eficácia de cada uma destas formas de tributação dependerá da correlação que se estabeleça entre a utilização do meio natural, via aplicação de ingressos obtidos por este conceito, bem a consecução de desmotivar a utilização dos recursos naturais ou da diminuição de determinados produtos. Ou seja, a efetividade somente poderá ser medida pelo impacto positivo que causar ao meio ambiente.

Complementando os tributos ambientais, devemos fazer uma breve referencia aos *elementos ambientais que incidem nos tributos fiscais* (tributos

relacionados à questão ambiental). Assim, não há a criação de figuras tributárias independentes, mas sim se utiliza dos tributos vigentes para introduzir neles medidas tendentes a melhorar o meio ambiente. Utilizando-se da vigência de tributos cuja natureza e objeto não estão relacionados com a melhora ou a proteção do meio ambiente, se introduzem elementos nestes que, servindo-se da quantificação do mesmo, estejam relacionados com determinados comportamentos dos agentes econômicos que pretendam a melhora ou proteção do meio⁴⁷. Podem se concretizar pelos instrumentos financeiros de natureza positiva relacionados à receita pública, em que a regulação normalmente ocorre por meio de isenções, aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos de caráter geral, ou introdução de deduções sobre a cota, o que implica, em definitivo, uma menor carga efetiva em relação o regime geral de um tributo (*e.g.*, incentivos por investimentos em tecnologias mais limpas). Também podem ser concretizados por meio de instrumentos financeiros de natureza negativa relacionados à receita, como na sobre imposição do ICMS ou a CIDE no caso dos combustíveis⁴⁸.

Estes mecanismos permitem reduzir a poluição de maneira eficiente, mas podem apresentar algumas desvantagens. Alguns têm natureza meramente informativa, já que é muito difícil medir o esforço das empresas em despoluir, outros estão apenas relacionados com os custos orçamentais, bem como existem incentivos que não respeitam o princípio do poluidor-pagador. Por outro lado, podem ser menos efetivos que a extrafiscalidade ambiental em termos de notoriedade, no sentido de que podem passar despercebidos. Não obstante, o investimento em novas tecnologias limpas pode desempenhar um importante papel, não devendo ser excluídas ou

⁴⁷ RABBANI, R. M. R. Tributos sobre efluentes na Espanha: um modelo para o Brasil. Tese de doutorado inédita apresentada ao Departamento de Direito da Universidade de Santiago de Compostela (USC). USC: Santiago de Compostela, 2012, p. 143.

⁴⁸ RABBANI, R. M. R. A Tutela jurídica do meio ambiente: o caso espanhol. Editora UFS: São Cristóvão, 2013, p. 110.

desconsideradas na proteção ambiental. De fato, os elementos ambientais quando inseridos nos tributos fiscais têm a grande vantagem de preparar a consciência social e econômica para uma tributação ambiental específica⁴⁹.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação ambiental possui seu berço nas teorias econômicas, que inclusive serviram para fundamentar o princípio do poluidor-pagador, alicerce das políticas ambientais e de toda responsabilidade ambiental, tendo como fundamento o art. 225 da CRFB, a Lei 6.938/81, o Princípio 16 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da ONU de 1992, reafirmado na Declaração Final da Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável (Rio + 20) e na Conferência das Nações Unidas sobre Mudança Climática de 2015 (COP21).

As teorias econômicas preconizam a internalização dos custos sociais da poluição. Contudo, quando traduzido para o âmbito tributário, revela um conflito direto com o princípio da capacidade econômica, considerando que nem sempre há como se estabelecer um vínculo entre a poluição e a auferição de riqueza. É precisamente neste ponto que o presente estudo destaca uma concepção equivocada dos tributos ambientais: estes tributos não pousem uma finalidade arrecadatória, mas sim uma finalidade extrafiscal, qual seja, de proteção do meio ambiente. Assim, a extrafiscalidade ambiental possui uma natureza distinta da noção clássica de tributo. Através desta compreensão, legitima-se a implantação da tributação ambiental ordenamento jurídico.

O art. 225, §3º, da Constituição da República Federativa do Brasil, elenca entre as formas de responsabilidade ambiental: a civil, a administrativa e a penal. Não há no texto constitucional referência aos instrumentos financeiros de controle

⁴⁹ RABBANI, R. M. R. Tributos sobre efluentes na Espanha: um modelo para o Brasil. Tese de doutorado inédita apresentada ao Departamento de Direito da Universidade de Santiago de Compostela (USC). USC: Santiago de Compostela, 2012, p. 153.

ambiental, como é o caso da tributação extrafiscal ambiental. Esta omissão não proíbe a instituição de instrumentos tributários, especialmente quando considerada a sistemática constitucional da proteção ambiental e dos permissivos da legislação infraconstitucional, notadamente a Lei 6.938/81 (art. 4º, VII e art. 9º, XIII), que permite expressamente o uso de instrumentos financeiros e econômicos.

Defende-se aqui que a tributação ambiental deve ser instituída como mais um dos instrumentos de responsabilização ambiental no Brasil, promovendo condutas ambientalmente corretas e desmotivando ações prejudiciais ao meio ambiente. De fato, a possibilidade em se implementar tributos ambientais exige um esforço na compreensão do seu encaixe na sistemática do aparelho jurídico-tributário-ambiental brasileiro. A tributação extrafiscal ambiental é uma aliança entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário, que permite que questões ecológicas sejam influenciadas por decisões tributárias. Transfere-se para os poluidores o poder de decidir sobre a quantidade e qualidade de emissão dos poluentes, permitindo que paguem para manter suas atividades dentro dos limites legalmente tolerados ou que reduzam sua poluição através da mudança de comportamento, seja produzindo menos ou substituindo sua forma de produção por materiais ou tecnologias limpas.

Sob a ótica jurídica, a tributação ambiental é alvo de grandes discussões há muito tempo, principalmente no que tange à incidência do princípio da capacidade econômica, o que gerou diferentes correntes de interpretação. Conclui-se que a teoria de que a capacidade econômica deve ser flexibilizada para se adequar às novas necessidades sociais, revelando-se como um objeto material, servindo de limite mínimo (mínimo isento) e máximo da imposição (não-confiscatoriedade).

Esta flexibilização é um imperativo para poder aplicar os tributos ambientais, materializando-se o princípio do poluidor-pagador, ao mesmo tempo em que não se ignora um dos pilares do sistema tributário que é a capacidade econômica do

contribuinte. Portanto, defende-se que a capacidade econômica tem seu protagonismo deslocado nos tributos ambientais, em função do princípio da capacidade poluidora, que é a capacidade que o contribuinte tem de prejudicar o meio ambiente através de sua atividade poluente.

A configuração de um tributo ambiental deixa claro que os mesmos não devem possuir uma natureza arrecadatória, nem que o tributo busca compensar os custos administrativos pelo serviço ou uso do domínio público. A intenção é mitigar a incidência humana no meio ambiente e melhorar a qualidade dos ecossistemas naturais. Assim, os fatos gerados devem estar relacionados com as emissões de poluentes, ou seja, considera a capacidade de poluir do contribuinte, incorporando o princípio do poluidor-pagador em sua essência.

O que deve ser onerado é a capacidade que o contribuinte tem de causar degradação ao meio ambiente através de sua atividade poluente. O objeto sobre o qual recai o tributo deve ser uma ameaça ou lesão ao meio ambiente, isto é, o tributo recai sobre uma atividade poluidora e não sobre a renda, a produção ou o consumo dos sujeitos passivos, havendo então um vínculo entre o tributo e o problema ambiental. Por outro lado, o objeto-fim do tributo é a melhora da qualidade ambiental. A receita do tributo deve estar de acordo com o propósito da prevenção, precaução, recuperação e proteção ambiental, que deverá ser destinada exclusivamente ao propósito ambiental em um fundo específico, caso contrário será apenas mais um tributo arrecadatório e sem nenhum fim extrafiscal.

REFERÊNCIAS

AGRAMUNT, N. P. **La causa ilícita como causa impositionis: la causa impositionis vista desde el problema de las actividades ilícitas.** Revista del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid:, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2002.

ALABERN, J. E. V. **Los tributos extrafiscales. Extrafiscalidad regular e irregular. Tratado sobre la Ley General Tributaria**, Vol. I. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi Thomson Reuters, 2010.

AMATUCCI, A. **L'ordinamento Giuridico Financiaro**, Lorene, Napoli, 1990.

BUJANDA, F. S. D. **Hacienda y Derecho III**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

CASAI, J. M. I. **Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables**. *Nueva Fiscalidad*, nº 3. Madrid: Dykinson, maio 2010, p. 75-121.

DOMINGO, F. V. A. **Apuntes sobre el instrumento del tributo, con especial referencia al Derecho español**. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 7. Madrid: Civitas, 1975, p. 443 e ss.

DOMÍNGUEZ, M. C. **El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica**. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 60. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965, p. 1006 e ss.

EUROPA. **Taxas e Impostos Ambientais no Mercado Interno**. Comunicação da Comissão COM (97) 9 final, de 26 de março de 1997.

EUROSTAT. **Environmental Taxes: a Statistical Guide**. Methods and Nomenclatures, theme 2, Economy and Finance. Luxemburg: Eurostat - Office for Official Publications of the European Communities, 2001.

GARCÍA, A. V. **Fiscalidad y Medio Ambiente**. Valladolid: Lex Nova, 1999.

GARCÍA, E. G. **Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia**. Pamplona: Aranzadi, 1996, p. 19-26.

GARCÍA, G. A. **Manual del Sistema Fiscal Español: un Compendio Sistemático y Práctico**. Cizur Menor (Navarra): Thomson Civitas, 2009.

GERLOFF, W; NEUMARK, F. **Tratado de Fiananzas**, vol. II. Buenos Aires: Ateneo, 1961, p. 214.

GONZÁLEZ, M. B. **Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas: Marco General Económico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Justificación y Base Imponible.** Madrid: Thomson Civitas, 2004, p. 6.

LAGO, M. A. M. **Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad.** Revista Española de Derecho Financiero, nº 60. Madrid: Civitas, 1990, pp. 605 e ss.

MARTUL-ORTEGA, P. Y. Los principios de Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn. **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**, nº 207. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1990, p. 494.

MOICHE, S. B. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales.** Madrid: Civitas, 2000.

MOLINA, P. M. H. **Derecho Tributario Ambiental: la Introducción del Interés Ambiental en el Ordenamiento Tributario.** Madrid: Marcial Pons, 2000.

MOLINA, P. M. H.; ANTÓN, F. S. **El tributo ecológico balear: ¿un impuesto sobre el volumen de rentas?.** Noticias de la Unión Europea, nº 119. Valencia: CISS, 1994, p. 41 e ss.

MONTERO, J. J. N. El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional. **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**, nº 238. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1995.

MUÑOZ, J. M. R. **La Alternativa Fiscal Verde.** Valladolid: Lex Nova, 2004.

OLLERO, G. C. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). **Revista Español de Derecho Financiero**, nº 34. Madrid: Civitas, 1982, p. 192.

PIGOU, A. C. **The Economics of Welfare.** London: Macmillan and Co., 1920.

RABBANI, R. M. R. **A Intervenção Tributária na Conservação do Meio Ambiente na Espanha.** EDUFS: São Cristóvão, 2014.

_____. **A Proteção Constitucional do Meio Ambiente no Brasil: Reflexos do Princípio do Poluidor-Pagador e seus Instrumentos de Intevernção Estatal.** **Direito Constitucional**

e Direito Ambiental: Diálogos Possíveis. Erivaldo Moreira Barbosa, Orione Dantas de Medeiros, Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani, Jardel de Freitas Soares (Org.). São Paulo: Max Limonad, 2015, pp. 133-232.

_____. **A Tutela jurídica do meio ambiente: o caso espanhol.** Editora UFS: São Cristóvão, 2013.

_____. **Tributos sobre efluentes na Espanha: um modelo para o Brasil.** Tese de doutorado inédita apresentada ao Departamento de Direito da Universidade de Santiago de Compostela (USC). USC: Santiago de Compostela, 2012.

RODRÍGUEZ, A. G.; VILLOT, X. L. **La Reforma Fiscal Verde: Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales.** Madrid: Mundi Prensa Libros S.A., 1999.

ROYO, F. P. **Derecho Financiero y Tributario: Parte General.** 16. ed. Cizur Menor: Thomson Civitas, 2006.

SANS, M. A. B. **Instrumentos para Corregir las Externalidades Negativas.** Madrid: Reus, 2002.

SERRANO, C. L. Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales Públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios. **Revista Española de Derecho Financiero**, nº 116. Madrid: Civitas, 2002.

SOARES, C. A. D. **O Imposto Ecológico: Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente.** Coimbra: Coimbra Editora, 2001, pp. 292-293.

TABOADA, C. P. En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria. **Revista Española de Derecho Financiero**, nº 59. Madrid: Civitas, 1998, p. 445-447.

_____. La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario. **Hacienda y Constitución.** Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, p. 319-320.

VASCO, D. C. Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad. **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**, vol. 45, nº 238. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1995, p. 977.