

TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL COMO INSTRUMENTO DE FOMENTO A PROCEDIMENTOS ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADOS

NON-REVENUE EFFECTS OF TAXATION AS AN INSTRUMENT FOR THE DEVELOPMENT OF ECOLOGICALLY BALANCED PROCEDURES

Maria Marconiete Fernandes Pereira*

Cristina Paiva Serafim Gadelha Campo**

Flávia de Paiva Medeiros de Oliveira***

RESUMO: O presente artigo trata do direito tributário e do meio ambiente. Para tanto, utiliza conceitos interdisciplinares para demonstrar a aplicação da tributação extrafiscal no âmbito ambiental, enquanto instrumento de proteção do meio ambiente. A problemática a ser abordada está em delinear se a instituição de tributos ambientais, especificamente, de impostos ecológicos, serve como instrumento capaz de viabilizar uma atuação humana mais comprometida com a defesa do meio ambiente. Por meio da pesquisa bibliográfica e da utilização do método indutivo, buscou-se analisar algumas definições, além de demonstrar a natureza dos verdadeiros tributos ambientais e sua relação com a tributação extrafiscal (ou regulatória). Após essa análise, foi possível constatar que os tributos ambientais viabilizam, no âmbito tributário, o princípio do poluidor pagador e estimulam procedimentos ecologicamente equilibrados.

Palavras-chave: Proteção ambiental; extrafiscalidade; tributação regulatória; princípio do poluidor pagador.

Artigo recebido em 18 de julho de 2018

Artigo aceito em 03 de janeiro de 2019

* Doutora em Direito da UFPE. Mestre em Direito Econômico. Professora em Direito do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Editora Geral da Revista Direito e Desenvolvimento/PPGD/UNIPÊ. Auditora de Contas Públicas da Controladoria do Estado da Paraíba. E-mail: mmarconiete@gmail.com

** Mestre em Direito e Desenvolvimento pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ), professora da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB). E-mail: cristinacampos_@hotmail.com
Gerais). “Tax Associate” PwC Belo Horizonte. Endereço para contato: melodybrasil@hotmail.com

*** Professora do Mestrado em Direito e Desenvolvimento do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ), professora da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), Doutora em Direito do Trabalho e Previdência Social pela Universidade de Valência (Espanha), mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: flaviadepaiva@hotmail.com

ABSTRACT: This article deals with tax law and the environment. For that, uses interdisciplinary concepts to demonstrate the use of non-revenue effects of taxation in the environmental sphere, as an instrument for environmental protection. The problem addressed is to delineate whether the institution of environmental taxes, specifically, ecological taxes, serves as an instrument capable of enabling a human performance more committed to the defense of the environment. Through bibliographic research and the use of the inductive method, was possible to analyze some definitions, as well as to demonstrate the nature of real environmental taxes and their relation to regulatory taxation. After this analysis, it was possible to verify that environmental taxes enable the polluter pays principle, in the tax field, and stimulate ecologically balanced procedures.

Keywords: Environmental protection; non-revenue effects of taxation; regulatory taxation; polluter pays principle.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE; 3. TRIBUTAÇÃO FISCAL, EXTRAFISCAL E PARAFISCAL; 4. PREOCUPAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM O MEIO AMBIENTE; 5. NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS; 6. TRIBUTOS AMBIENTAIS DIRETOS OU INDIRETOS; 7. PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR: EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS AMBIENTAIS; 8. NECESSIDADE DE CONVIVÊNCIA ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR; 9. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 10. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado não está sendo percebido pela coletividade como bem valioso e imprescindível à vida humana. Em razão disso, é objeto de permanente preocupação na esfera jurídica. As normas que compõem o ordenamento jurídico devem tutelar o conjunto de bens e valores que garantem o bem comum. Ante essa evidência, o meio ambiente saudável e equilibrado mereceu grande atenção por parte dos legisladores brasileiros, notadamente do legislador constituinte, que o erigiu à condição de

direito fundamental das presentes e futuras gerações. É inegável a irradiação dos valores constitucionais sobre os vários ramos do direito, sobretudo devido à consciência ambiental que deve orientar a concretização desses valores. Em consequência, o plano infraconstitucional do ordenamento jurídico pátrio assimilou a importância de proteger normativamente o meio ambiente. Em sintonia com esse entendimento, o direito tributário assumiu a parcela de responsabilidade ambiental que lhe cabe, utilizando seus instrumentos em prol da tutela do ambiente.

Os tributos ecológicos vêm sendo, cuidadosamente, estruturados com base em matérias tributáveis e no estabelecimento de alíquotas para os contribuintes. Nesse sentido, recebe o apoio da jurisprudência e doutrina tributárias para combater práticas degradantes do meio ambiente e estimular condutas que o preservem. Esse somatório de forças vem possibilitar o surgimento do direito tributário ambiental, que pode ser entendido como uma modalidade do direito tributário, voltada para questões ambientais.

O presente artigo tem como ponto de partida o seguinte problema: A instituição de tributos ambientais, especificamente, os impostos ecológicos, serve como instrumento capaz de viabilizar uma atuação humana mais comprometida com a defesa do meio ambiente? Tem como objetivo geral, demonstrar que a extrafiscalidade dos impostos ambientais os torna instrumentos dotados de potencial para contribuir com a tutela ambiental. Como desdobramentos desse objetivo, o trabalho apresenta os seguintes objetivos específicos: elucidar as principais características das tributações fiscal e extrafiscal, bem como da parafiscalidade; determinar a natureza jurídica dos tributos ambientais; demonstrar que os impostos ecológicos são extrafiscais e diretos, tendo em vista os elementos que compõem seu fato tributário; demonstrar que o advento dos

tributos ambientais não ocasionou a substituição do princípio basilar do direito ambiental, qual seja, o princípio do poluidor pagador.

Considerando-se que a tributação é um mecanismo capaz de contribuir para assegurar a tutela ambiental, é impõe-se analisar as principais funções e características das figuras tributárias. Dessa forma, é possível identificar aquelas que melhor se adequam a disciplinar o comportamento dos agentes que intervêm sobre o meio ambiente. Como resultado, pode-se ampliar a eficácia da tributação enquanto instrumento de tutela ambiental. Em face de sua natureza argumentativa, o trabalho utiliza a pesquisa bibliográfica e a lógica indutiva como procedimentos metodológicos para a consecução dos objetivos a que se propõe.

2. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE

Em âmbito internacional, a consciência ecológica teve como marco determinante a Conferência de Estocolmo em 1972. O principal objetivo do evento era chamar a atenção do mundo para a necessidade de cooperação internacional nos assuntos relacionados ao meio ambiente.¹ A partir daquele ano, a os problemas surgidos com a degradação da natureza passaram a figurar como uma grave ameaça que afligia todos os habitantes do planeta Terra. A conferência foi convocada para discutir quatro fatores que preocupavam a comunidade ambiental da época: dar visibilidade aos estudos científicos que começavam a questionar sobre o futuro do planeta; analisar os efeitos das mudanças climáticas sobre a quantidade e a qualidade da água; aumentar a exposição, na mídia, de desastres ambientais (marés negras, desaparecimento de territórios selvagens,

¹ COMPAGNONI, R. L. **Empregos verdes como mecanismo de redução de impactos ambientais.** Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12423&revista_caderno>. Acesso em: 08/08/2016.

derretimento das geleiras), com o objetivo de gerar um maior questionamento da sociedade acerca dos fatores causadores desses desastres e das possíveis soluções; discutir o crescimento desenfreado das cidades, sem nenhum planejamento para o futuro. Foram também objeto de análise outros problemas ambientais, como chuvas ácidas, poluição do Mar Báltico, uso de grandes quantidades de metais pesados e de pesticidas.²

Sem dúvida, a Conferência de Estocolmo foi um marco normativo internacional para a defesa do meio ambiente. Alguns princípios aprovados serviram de base para a criação ou reformas de várias constituições. Os novos textos constitucionais passaram a considerar a defesa do meio ambiente como uma obrigação que deve ser compartilhada entre o Estado e a sociedade, fazendo nascer a ideia de responsabilidade solidária na proteção do bem ambiental. No que concerne à sustentabilidade, a Organização das Nações Unidas (ONU) posicionou-se formalmente sobre a matéria, em 1987. No relatório "Nosso futuro comum", recomendou a realização de uma conferência mundial para tratar da questão ambiental. Nesse relatório, afirmou-se o seguinte:

Na sua essência, o desenvolvimento sustentável é um processo de mudança no qual a exploração dos recursos, o direcionamento dos investimentos, a orientação do desenvolvimento tecnológico e a mudança institucional estão em harmonia e reforçam o atual e futuro potencial para satisfazer as aspirações e necessidades humanas.³

A essência do conteúdo do desenvolvimento sustentável defendida no relatório da ONU não se modificou, embora tenha se aperfeiçoado ao longo do tempo. Em suas bases, mantém-se relacionada ao equilíbrio entre a satisfação de necessidades presentes e a viabilidade de existência das gerações futuras. A

² Cf. LE PRESTRE, P. **Ecopolítica internacional**. São Paulo: SENAc, 2000.

³ ONU. **Nosso futuro comum**. 2 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991, p. 49.

finalidade do desenvolvimento sustentável é equilibrar as necessidades atuais com aquelas que serão demandadas pelas vindouras gerações. Tem como premissa a compatibilização do crescimento econômico com a preservação dos recursos ambientais. Esse binômio concretiza-se na vida diária dos indivíduos e da comunidade através da sustentabilidade. Ela se exterioriza como um instrumento de conscientização e de concretização do desenvolvimento sustentável. Por meio dos seus fundamentos, buscam-se alternativas viáveis, ambientalmente corretas e socialmente justas, para a construção de uma sociedade mais comprometida com a preservação da natureza. Por essa razão, deverá ser encarada sob uma perspectiva sistêmica e multifacetada, isto é, sob o viés social, econômico, cultural, político e ambiental. Em consonância com o objeto de estudo do presente artigo, serão analisadas apenas as perspectivas econômica e ambiental da sustentabilidade.

Do ponto de vista econômico, a sustentabilidade caracteriza-se como sendo a busca pelo equilíbrio entre a utilização de recursos naturais e a produção de riquezas. Nessa concepção, a ideia de sustentabilidade tem como pressuposto a preservação dos recursos naturais para as presentes e futuras gerações. É, portanto, um princípio que deve ser mantido ao longo do tempo, sob uma visão dinâmica, pluridimensional e coletiva.⁴ Nesse foco de discussão, a tributação se apresenta como um dos instrumentos que mais pode contribuir para que a sustentabilidade se concretize nas duas perspectivas mencionadas. Ela pode ser utilizada como uma forma de fomentar condutas ecologicamente equilibradas e,

⁴ COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; ARAÚJO, André Fabiano Guimarães de. **A sustentabilidade como princípio constitucional sistêmico e sua relevância na efetivação interdisciplinar da ordem constitucional econômica e social:** para além do ambientalismo e do desenvolvimentismo. Disponível em: <https://mestrado.direito.ufg.br/up/14/o/artigo_prof_saulo.pdf>. Acesso em: 03/03/2016.

consequentemente, desestimular aquelas que se apresentam como lesivas ao meio ambiente.

No art. 225 da Constituição Federal de 1988, o legislador constituinte destacou a responsabilidade coletiva pela concretização da sustentabilidade, sob a perspectiva sistêmica. Como resultado, prescreveu que é dever de toda a coletividade defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. No âmbito do ordenamento jurídico, essa concepção pluridimensional da sustentabilidade encontra fundamento no art. 170 da Carta Magna. Prescreve que a preservação do meio ambiente é um dos princípios que deverá nortear a ordem econômica. Atento a esse preceito constitucional, o Estado busca estimular e exigir a adoção de procedimentos ambientalmente responsáveis, de modo a assegurar a sadia qualidade de vida das presentes e futuras gerações. Na consecução desse objetivo, a tributação deverá ser utilizada como um dos mecanismos de concretização da sustentabilidade. Pode, portanto, atuar como fator capaz de fomentar o equilíbrio entre as perspectivas econômica e ambiental, contribuindo também para a consciência ecológica.

3. TRIBUTAÇÃO FISCAL, EXTRAFISCAL E PARAFISCAL

O poder de tributar conferido ao Estado é um dos principais instrumentos de que ele dispõe para promover o bem comum. Sem dúvida, trata-se de uma das competências estatais mais fortes, tendo em vista que o poder de tributar tem potencialidade para restringir a capacidade econômica individual, criando, em contrapartida, a capacidade econômica social. Trata-se de uma prerrogativa do Estado, para que possa atuar como um importante mecanismo de concretização de políticas públicas. Não se pode deixar de perceber a importante faceta social do poder de tributação. É por meio dele que se criam programas e se efetivam políticas públicas com vista à garantia de cidadania e à efetivação de

direitos fundamentais consagrados constitucionalmente. Por esse motivo, o poder de tributar não se limita, tão somente, à sua finalidade arrecadatória, desconsiderando-se seu potencial para implementar outros objetivos do Estado. Sob essa ótica, impõe-se tipificar o sistema tributário, diferenciando a tributação em fiscal, extrafiscal e parafiscal.

O objetivo da tributação fiscal é ser instrumento para arrecadar receitas que custearão as atividades do Estado. Nesse sentido, a fiscalidade está associada à criação de tributos exclusivamente destinados a abastecer os cofres públicos, desconsiderando-se quaisquer interesses sociais, políticos ou econômicos.⁵ Em outras palavras, os tributos concretizam-se como meios de geração de receitas públicas e ferramentas de arrecadação. Portanto, a atividade impositiva estatal é efetivada por meio da cobrança dos tributos fixados em lei. No exercício dessa prerrogativa, não permite que outros interesses interfiram na exigência de tributos cujo objetivo não seja o suprimento dos cofres do Estado. Esta é a noção mais comum que se tem acerca da tributação fiscal.

Em sentido diverso, a tributação extrafiscal a busca incentivar ou inibir comportamentos, utilizando os instrumentos tributários. Assim, por meio da cobrança de tributos, pretende concretizar direitos e deveres previstos na Constituição Federal, sem a necessidade de arrecadação de receitas. Em razão dessa faceta, seu conteúdo é bastante amplo, tendo em vista que muitos são os objetivos que os preceitos constitucionais anunciam. Paralelamente, muitos também são os instrumentos capazes de caracterizar determinado tributo como extrafiscal. Citam-se, por exemplo, a seletividade de alíquotas, a concessão de isenção e outros incentivos fiscais, bem como a aplicação das técnicas de

⁵ Cf. MAGANHINI, Thais Bernardes; LANDIM, Márcio. **A função social do tributo**. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/173.pdf>> Acesso em: 05 ago. 2015.

progressividade e regressividade.⁶ Resumindo o conceito de extrafiscalidade, afirmam Thais Maganhini e Márcio Landim:

A extrafiscalidade é utilizada com finalidade adicional, que é a de incentivar ou desestimular determinadas atividades, onerando ou desonerando a importação de determinados bens, por exemplo; ou tributando de forma mais gravosa produtos nocivos à saúde, como os cigarros, isto é, quando os objetivos são alheios aos meramente arrecadatários, ou seja, quando se pretende prestigiar situações sociais, política e economicamente valiosas. O direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular as nocivas ao bem comum.⁷

Como se observa, a fiscalidade e a extrafiscalidade fazem parte do sistema tributário, mas apresentam objetivos diferentes. A tributação fiscal tem por objetivo arrecadar receitas para os cofres públicos. Por sua vez, a tributação extrafiscal visa a estimular ou a desestimular certas condutas, com vista à concretização de interesses sociais, econômicos e políticos. Todavia, convém esclarecer que um mesmo tributo pode conter, ao mesmo tempo, objetivos fiscais e extrafiscais. Isto ocorre porque uma entidade dotada de competência para tributar pode instituir uma modalidade de tributo que, além de estimular ou desestimular condutas tem fins arrecadatários.⁸

Por fim, a parafiscalidade aproxima-se mais da capacidade tributária ativa do que da competência tributária. Em linhas gerais, seu objetivo é arrecadar de recursos para a realização de atividades que não são próprias do Estado, ficado sob a responsabilidade das entidades paraestatais. A parafiscalidade é adotada

⁶ Cf. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁷ MAGANHINI, Thais Bernardes; LANDIM, Márcio. **A função social do tributo**, p. 3. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/173.pdf>> Acesso em: 05 ago. 2015.

⁸ BOLZAN, Giovana. **Tributação ambiental e capacidade contributiva**. Porto Alegre: Edipucrs, 2013, p. 10.

quando a lei determina que será sujeito ativo de determinado tributo pessoa jurídica diversa daquela que o exigiu. O objetivo, nesse caso, é disponibilizar recursos suficientes para fazer frente às despesas na execução de suas finalidades peculiares. Através da parafiscalidade, a tributação contribui para que entidades específicas, tais como o CREA, a OAB ou o INSS, possam custear atividades de interesse público.⁹

A análise da tributação sob as perspectivas fiscal, extrafiscal e parafiscal contribui para o entendimento do que sejam tributos ambientais, levando-se em consideração a principal função que levou o Estado a instituí-los. Conforme já assinalado, o objetivo que baseia todo o sistema tributário ambiental é proteger o meio ambiente, estimulando procedimentos que o preservem e desestimulando condutas que o degradem. Em sua natureza jurídica, os tributos ambientais são essencialmente extrafiscais.

4. PREOCUPAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM O MEIO AMBIENTE

A Constituição Federal, em seu art. 225, estabelece que o meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado é direito fundamental das presentes e futuras gerações, “impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo”. É preciso ter em vista que o direito tributário é um ramo do ordenamento jurídico brasileiro. Como tal, deve direcionar suas disposições normativas, doutrinárias e jurisprudenciais à concretização do citado preceito constitucional. Uma de suas atribuições se traduz na observância das fontes jurídicas que o embasam, dando sua contribuição à tutela do meio ambiente. Em sintonia com os ditames constitucionais, o direito tributário desempenha um importante papel na preservação do meio ambiente. Analisando-se suas fontes

⁹ Cf. MAGANHINI, Thais Bernardes; LANDIM, Márcio. **A função social do tributo**. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/173.pdf>> Acesso em: 05 ago. 2015.

normativas, é possível constatar que o sistema tributário deve ser utilizado como instrumento do Estado para intervir na economia, com fins de tutelar o meio ambiente.

O modo pelo qual ocorre essa intervenção dá-se notadamente, pela exigência compulsória dos custos ambientais. Essa exigência está diretamente ligada ao princípio que orienta o direito ambiental, qual seja, o princípio do poluidor pagador. Com base nesse princípio, os poluidores devem assumir a responsabilidade pelo pagamento das despesas que o Estado venha a ter com a prevenção dos riscos ambientais ou a restauração de algum dano. Trata-se de um princípio dotado de justiça. Se assim não fosse, a sociedade estaria obrigada a suportar os custos com a manutenção do meio ambiente saudável e com a necessidade de reparação de danos resultantes de condutas ilícitas. Dessa forma, o ressarcimento compulsório dos custos ambientais permite que estes sejam contabilizados e, posteriormente, integrados no valor dos produtos e serviços em circulação. Ao mesmo tempo, concretiza um objetivo de economia ambiental, considerando que as externalidades negativas, originadas de condutas de agentes econômicos, não devem ser suportadas por toda a coletividade.¹⁰

O reconhecimento do direito tributário como mecanismo estatal em busca de uma tutela eficiente do meio ambiente permite que o conjunto dos instrumentos tributários a serviço da proteção ambiental componha o que pode ser chamado de direito tributário ambiental. Esses instrumentos concretizam-se, essencialmente, através da imposição de impostos e taxas ambientais (considerados tributos ecológicos), como também da concessão de benefícios fiscais ambientais. Heleno Torres formula um conceito de direito tributário ambiental, focalizando a necessidade de implantação do tributo ambiental,

¹⁰ Cf. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

garantindo que as normas protetoras do meio ambiente sejam devidamente concretizadas e, nesse sentido, enfatiza:

Pode ser definido como o ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais.¹¹

Nas hipóteses em que determinadas situações de degradação do meio ambiente não se submetem à tutela penal, o direito tributário ambiental deve ser invocado, exercendo seu papel de meio indireto de conformação de comportamentos ambientais. Considerando-se o grau de afetação ambiental, esse ramo do direito determinará o instrumento adequado ao condicionamento ou à orientação dos comportamentos ecológicos.¹² Há situações em que os agentes poluidores pagam, antecipadamente, os custos da poluição, seja em razão de uma ação ou omissão para que posteriormente possam poluir, seja através da compra ou obtenção estatal de autorizações ou licenças de poluição, ou mesmo do pagamento direto de tributos ecológicos. Em qualquer hipótese haverá a incidência dos tributos ambientais.¹³ Nesses casos, os próprios poluidores se responsabilizam pelos danos ambientais que provocaram, na medida em que arcam com impostos ou taxas.

Há ainda a hipótese em que o conjunto dos contribuintes custeia a utilização de tecnologias que não agredem o meio ambiente, ou subsidiam diretamente certas atividades estatais. Dessa forma, estão se antecipando aos

¹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributárias e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 100.

¹² Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

¹³ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

possíveis danos que poderiam ser causados por agentes poluidores.¹⁴ A tributação ambiental é um estímulo a condutas de agentes econômicos que querem preservar o meio ambiente. É também um desestímulo a condutas que o degradam. Portanto, pode-se afirmar que o direito tributário ambiental efetivamente existe e atua no ordenamento jurídico brasileiro, devendo-se destacar sua importância como instrumento eficaz de preservação ambiental.

5. NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS

Antes de analisar a natureza jurídica dos tributos ambientais, é preciso fazer-se um estudo prévio acerca dos tipos de tributos utilizados para tutelar o meio ambiente. De modo especial, existe a necessidade de estabelecer-se a diferenciação entre os verdadeiros e os falsos tributos ambientais. A partir dos resultados desse estudo, será possível constatar, no caso dos verdadeiros tributos ambientais, se a figura tributária capaz de conferir proteção ao meio ambiente caracteriza-se como imposto (tributo unilateral) ou taxa (tributo bilateral). Em linhas gerais, a diferença entre os verdadeiros e os falsos tributos ambientais está relacionada à função da figura tributária que tutela o ambiente. Dessa forma, é possível entender o que seriam tributos ambientais em sentido próprio e tributos ambientais em sentido impróprio.

Quando se cuida de tributos ambientais em sentido próprio ou estrito, faz-se referência àqueles tributos ecológicos que têm uma função extrafiscal incentivante. São ferramentas tributárias que induzem as empresas a diminuir as emissões poluentes, até que o custo marginal de tais reduções seja igual à taxa ou alíquota do imposto incidente sobre a atividade degradante.¹⁵ Tais tributos

¹⁴ Cf. SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

¹⁵ Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

podem ser entendidos como incidentes sobre emissões. São eles os principais responsáveis por garantir que as atividades poluentes do meio ambiente estão sendo punidas com a incidência de uma forte carga tributária. Desse modo, os agentes responsáveis pela degradação ambiental sentirão financeiramente os impactos dos danos que provocaram.¹⁶

Já os tributos ambientais em sentido impróprio ou amplo são aqueles que incidem sobre a produção ou o consumo de bens que degradam o meio ambiente. Seu objetivo é elevar os preços dos bens que deixam marcas negativas no ambiente, dificultando ou até inviabilizando sua comercialização. Têm, portanto, finalidade reditícia.¹⁷ Como se observa, apenas os tributos ambientais próprios buscam concretizar a política ecológica de forma direta ou imediata. Têm como principal objetivo onerar condutas que degradam o meio ambiente. Por seu turno, os tributos impróprios assumem a finalidade dos tributos fiscais em geral, que é, arrecadar receitas, ainda que o dinheiro arrecadado seja aplicado na concretização da política ecológica.¹⁸

A caracterização de um tributo como sendo fiscal ou extrafiscal pode ser questionada, tendo em vista os estudos recentes desenvolvidos no campo do direito tributário ambiental. Apesar disso, é possível identificar os verdadeiros e os falsos tributos ambientais, já que tradicionalmente essa espécie de tributo é considerada de natureza extrafiscal. No entanto, não se pode deixar de reconhecer que a presença de funções fiscais e extrafiscais em um mesmo tributo suscita a discussão acerca da impossibilidade de caracterizar determinado tributo como ambiental apenas devido à sua extrafiscalidade. Denise Cavalcante entende

¹⁶ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (orgs.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2015.

¹⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

¹⁸ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

que a classificação de tributos como sendo de natureza ambiental não deve ser feita com base apenas em sua função extrafiscal.¹⁹ Para ela, deve também ser levada em consideração a proteção ambiental que promove esclarecendo:

O que deve qualificar o tributo com fins ambientais é a produção de seus efeitos na proteção ambiental e não simplesmente o seu fato gerador, ou a terminologia que se dê ou, ainda, a sua finalidade no momento da sua concepção. Vemos, pois, que a extrafiscalidade, por si, não pode justificar a existência de um tributo ambiental como uma nova espécie, daí a preferência pela expressão tributo com fins ambientais, que alcança todos os tributos.²⁰

Defendendo a mesma tese de que a extrafiscalidade se tornou um critério insuficiente para caracterizar determinado tributo como ambiental, assinala Heleno Torres:

No plano do Estado Democrático de Direito, este caracteriza-se, adicionalmente, pela proteção à dignidade da pessoa humana e aos direitos e liberdades fundamentais, bem como pela própria afirmação dos valores em matéria tributária. Agora, a ordenação de finalidades extrafiscais ao tributo, diversamente do que se vivenciou em tempos passados, já não é suficiente sequer para caracterizar diferenciações entre tributos. Com isso, a distinção, tão em voga nos meados do século XX, entre tributos 'fiscais' e 'extrafiscais', como que ontologicamente contivessem qualquer diferença específica que os pudessem distinguir entre si, deve ser abandonada. O tributo pode fazer parte de uma intervenção do Estado na economia, como ocorre com as chamadas 'contribuições de intervenção no domínio econômico', como pode integrar-se à programação das suas atividades e cumprimento de metas, a depender da espécie tributária, mas isso sem qualquer vinculação material com a ideia de 'fins' do Estado ou equivalente e, ao mesmo tempo, sem que a destinação

¹⁹ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade**. Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/Denise%20Lucena%20Cavalcante\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Denise%20Lucena%20Cavalcante(2).pdf)> Acesso em: 03 ago. 2015.

²⁰ Ibidem, p. 02.

das receitas valha para modificar, de algum modo, a classificação das espécies tributárias.²¹

Por outro lado, o citado autor mantém a visão tradicional que considera a extrafiscalidade uma das características dos tributos ambientais, dispensando pouco valor ao destino das receitas arrecadas, ainda que sejam empregadas na tutela ambiental. Essa concepção continua servindo de base para estudos sobre a matéria. Comungando com essa visão argumenta Nabais:

Com efeito, o que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objectivo ou finalidade extrafiscal ecológica primordial, traduzida na preservação e melhoria do meio ambiente, assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino ecológico das receitas proporcionadas por eles, pois esse destino situa-se a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se, em rigor, na política de realização de despesas e não na política de obtenção de receitas fiscais.²²

Independentemente da discussão travada, é possível fazer a diferenciação entre tributos verdadeiros e falsos com base na finalidade precípua de cada espécie. Como já referido, os tributos ambientais próprios visam essencialmente à proteção do meio ambiente, enquanto os tributos ambientais impróprios estão mais voltados para a arrecadação tributária. Em face desses diferentes objetivos, somente os primeiros são aplicados à tributação ambiental. Desse modo, também podem ser denominados de tributos ecológicos.

Partindo de tais conclusões, é possível averiguar se os tributos ambientais melhor se caracterizam como taxas ou impostos, lembrando que as taxas são tributos bilaterais enquanto os impostos são tributos unilaterais. Levando-se em

²¹ TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In: **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 2011, p. 171-172.

²² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 67.

consideração, sobretudo, exigências no que diz respeito à aplicação, constata-se que os tributos ambientais melhor se materializam como impostos, apesar de que, em abstrato, também podem caracterizar-se como taxas.²³ A instituição de tributos ecológicos, sob o ponto de vista técnico, ocorre de forma mais eficiente pela via dos impostos, já que o caráter ecológico da tributação visa a diminuir as receitas totais. Isso permite que o efeito no campo da substituição ou do rendimento ou em ambos, opere sobre o correspondente fato gerador.²⁴

Caso os tributos ecológicos assumam a natureza de taxas, tal objetivo restaria prejudicado. Os tributos bilaterais pretendem gerar não somente a receita a que se destinam, mas também uma receita proporcional à contraprestação estatal específica. No entanto, não admitem a diminuição das receitas totais, o que dificultaria a realização de objetivos extrafiscais de cunho ecológico. Além disso, ainda que as taxas sejam mais adequadas à aplicação do princípio do poluidor pagador do que os impostos, existem fortes obstáculos que impedem sua adoção na prática. A dificuldade de identificação dos responsáveis pelos danos ambientais é um desses obstáculos. Esse problema impede que os custos ambientais sejam divididos entre os causadores do dano, impondo a necessidade de dividi-los entre toda a coletividade, por meio de tributos unilaterais ou impostos.²⁵

O outro empecilho que dificulta a aplicação dos tributos ecológicos como taxas é a impossibilidade de quantificar os custos ambientais, inviabilizando sua avaliação com o rigor esperado. Assim, considerando-se que os tributos bilaterais se baseiam na contraprestação específica relativamente ao fato gerador, não há

²³ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

²⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

²⁵ Ibidem.

como os tributos ecológicos assumirem a forma de taxas.²⁶ Em razão de tais dificuldades, Nabais entende que os tributos ambientais devem ser caracterizados como impostos, esclarecendo:

Dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponda aos tributos bilaterais ou taxas ambientais, não admira que os tributos ambientais sejam medidos com base em manifestações e índices reveladores da capacidade contributiva dos que provocam, ou se presume, em maior ou menor medida, que provocam os danos ambientais. Daí que, um pouco por toda a parte, os tributos ambientais assumam preferentemente a configuração de tributos unilaterais ou impostos e não a de tributos bilaterais ou taxas.²⁷

Em face desses argumentos, os tributos ambientais próprios são, geralmente, impostos. Analisando-se as peculiaridades que distinguem os tributos unilaterais e dos bilaterais, pode-se afirmar que por motivos de ordem prática, a natureza jurídica das taxas se revela incompatível com a concretização das finalidades visadas pelo direito tributário ambiental. Já os impostos podem viabilizar o alcance de tais finalidades, sem maiores problemas.

6. TRIBUTOS AMBIENTAIS DIRETOS OU INDIRETOS

Considerando-se que os tributos ambientais próprios ou ecológicos, em regra, são impostos, busca-se classificá-los em diretos e indiretos. Para se chegar a essa tipificação a diferenciação dos instrumentos de políticas ambientais em diretos e indiretos também contribui para esclarecer tal questão. Acerca dessa diferenciação, afirma Varela:

²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

²⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 21.

Os instrumentos de políticas ambientais podem ser diretos ou indiretos. Os instrumentos diretos são aqueles elaborados para resolver questões ambientais e os indiretos são desenvolvidos para resolver outros problemas, mas, de uma forma ou de outra, acabam colaborando para as soluções ou o agravamento dos problemas relativos ao meio ambiente.²⁸

Aplicando-se tal diferenciação em relação aos impostos ambientais que, em sua essência, são instrumentos de políticas ambientais, é possível enquadrá-los como impostos diretos ou indiretos. Como se sabe, os verdadeiros impostos ambientais são caracterizados por terem como objetivo direto e imediato a tutela ambiental. Diante disso, pode-se afirmar que fazem parte da tributação direta, uma vez que foram aplicados para resolver questões ambientais. Tendo em vista que se ocupam de bens de natureza ambiental e que objetivam garantir a preservação e a melhoria do meio ambiente, conclui-se que são impostos diretos, constituindo, porém, uma modalidade tributária independente.

Na realidade, a exemplo dos demais, os impostos ambientais fazem parte do sistema de tributação, classificando-se como diretos. Podem ser colocados ao lado dos impostos sobre o rendimento e dos impostos sobre o patrimônio. Dessa forma, pode-se observar que possuem uma estrutura recortada, uma vez que variam em função do nível dos prejuízos e danos que a ação humana pode acarretar ao meio ambiente.²⁹ A caracterização dos impostos ambientais como diretos também pode ser percebida através da variação, quanto se avalia o grau de degradação ambiental causada pela atuação dos agentes agressores. Convém salientar que a caracterização de imposto ambiental como direto é atribuída

²⁸ VARELA, Carmen Augusta. Instrumentos de políticas ambientais: casos de aplicação e seus impactos, p. 07. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3030/Rel%2062-2001.pdf?sequence=1>> Acesso em: 04 ago. 2015.

²⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

quando o imposto é criado, especificamente, para contribuir com a preservação do meio ambiente, coibindo atos que o degradem. Assim, a avaliação do grau de devastação ambiental, para posterior fixação do valor do tributo que sobre ela incidirá, demonstra que os verdadeiros impostos ambientais são caracterizados como diretos.

Ainda quanto à classificação dos impostos em diretos ou indiretos, é oportuno fazer outras considerações, no sentido de reforçar o entendimento de que os impostos ambientais podem ser considerados diretos. Acrescenta-se que tal classificação está baseada na possibilidade de repasse do ônus tributário para outrem, ou seja, na identificação do contribuinte de fato ou do contribuinte de direito. Conforme indica a própria terminologia, os tributos diretos são suportados diretamente pelo contribuinte, não havendo a possibilidade de quem deu causa à incidência do fato gerador transferir a responsabilidade para terceiros. Exemplificativamente, citam-se o imposto de renda da pessoa física, o imposto sobre propriedade de veículo automotor e o imposto propriedade predial territorial urbana.³⁰

Por seu turno, os impostos indiretos são aqueles cuja incidência permite determinada repercussão. Significa que o ônus tributário pode ser transferido pelo contribuinte de fato a outra pessoa, que suportará a carga tributária, sendo considerado contribuinte de direito.³¹ Citam-se, por exemplo, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, o imposto sobre serviços e o imposto sobre produtos industrializados. Em vista do exposto, não restam dúvidas de que os impostos tributários ambientais são diretos. A classificação dos impostos em diretos ou indiretos é adotada por analogia com os instrumentos de políticas

³⁰ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.

³¹ Cf. ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

ambientais, que são igualmente diretos ou indiretos. Essa análise permite concluir que a extrafiscalidade que caracteriza os verdadeiros impostos ambientais repercute na sua tipificação como impostos diretos.

7. PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR: EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS AMBIENTAIS

A percepção dos diversos elementos que compõem o fato tributário dos impostos ambientais, também entendido como pressuposto capaz de gerar esses impostos, torna mais evidente seu objetivo extrafiscal ambiental. Nesse aspecto, parte-se da premissa de que as incidências tributárias são decorrentes da atuação de agentes que degradam o meio ambiente, podendo ter várias configurações. Apenas para que fique mais claro, apresentam-se alguns exemplos: fabricação de produtos utilizando matérias-primas ou bens perecíveis ou descartáveis; atos concretos de exploração de recursos naturais que deveriam ser protegidos; fabricação de produtos utilizando bens de reservas ambientais; comercialização de matérias-primas ou elementos da natureza considerados de proteção ambiental; utilização de produto poluente no processo de fabricação de bens; produção ou comercialização de produtos que, posteriormente, ao serem descartados, provoquem poluição.

A partir da constatação dos fatos que repercutem na incidência de impostos tributários ambientais, percebe-se que o legislador não configura determinado fato tributário, considerando apenas o princípio da capacidade contributiva, norteador do direito tributário e dos impostos de maneira geral. Assim, quando se trata de impostos ambientais, o legislador leva em consideração o princípio do poluidor pagador (entendido como critério orientador dos impostos que visam à tutela do meio ambiente). Portanto, não se

limita a considerar a capacidade contributiva dos agentes econômicos.³² Após destacar a importância que esse princípio tem para a compreensão da extrafiscalidade dos impostos ambientais, Derani formula a seguinte conceituação:

O princípio do poluidor-pagador (*Verursacherprinzip*) visa à internalização dos custos relativos externos de deterioração ambiental. [...] como consequência um maior cuidado em relação ao potencial poluidor da produção, na busca de uma satisfatória qualidade do meio ambiente. Pela aplicação deste princípio, impõe-se ao 'sujeito econômico' (produtor, consumidor, transportador), que nesta relação pode causar um problema ambiental, arcar com os custos da diminuição ou afastamento do dano.³³

Buscando justificar a aplicação dos impostos ambientais, com base no princípio do poluidor pagador, anota Paulo Antunes:

[...] parte da constatação de que os recursos ambientais são escassos e que seu uso na produção e no consumo acarretam a sua redução e degradação. Ora, se o custo da redução dos recursos naturais não for considerado no sistema de preços, o mercado não será capaz de refletir a escassez. Em assim sendo, são necessárias políticas públicas capazes de eliminar a falha no mercado, de forma a assegurar que os preços dos produtos reflitam os custos ambientais.³⁴

Conforme se percebe, esse princípio modela todos os elementos que compõem o fato gerador dos impostos ambientais. Dessa forma, a consideração dos sujeitos passivos, a matéria tributável e a alíquota aplicável são evidências do caráter extrafiscal dessa figura tributária. Os sujeitos passivos dos tributos ambientais, considerados seus contribuintes, são as pessoas que degradam o

³² Cf. CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

³³ DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 648.

³⁴ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, p. 40.

meio ambiente através de atividades poluidoras. Três exemplos a seguir apontados de ações degradantes são suficientes para demonstrar que cabe ao princípio do poluidor pagador identificar os contribuintes desses tributos.

O primeiro exemplo diz respeito à poluição do meio ambiente através de atividades industriais. Nesse caso, a lei determina que os impostos incidentes devem ser de responsabilidade dos titulares das empresas poluidoras. O segundo envolve a comercialização de produtos que, de alguma forma, contaminam o meio ambiente. Nesse caso, serão os consumidores que adquirirem esses produtos danosos ao meio ambiente os sujeitos passivos dos impostos que incidirem sobre sua comercialização. O terceiro trata da configuração do fato tributário por meio da prestação de um serviço público ou da realização de atividade administrativa que resulte na degradação do meio ambiente. Em tal situação, os contribuintes dos impostos incidentes serão as pessoas beneficiadas por essas atividades da administração pública.³⁵ Como se observa, a identificação dos sujeitos passivos dos impostos ambientais é feita com base nas pessoas que tiveram algum proveito da degradação ambiental ou que tenham contribuído para o dano. O ressarcimento dos custos das atividades poluentes pelos contribuintes é mais uma demonstração de que o princípio do poluidor pagador orienta os impostos ambientais.³⁶

Com relação à matéria tributável, trata-se de mais um componente dos impostos ambientais que depende da orientação do mencionado princípio. Cabe-lhe também determinar o método a ser adotado com base em duas espécies de avaliação: direta ou indireta. De acordo com as lições de Nabais, o método da avaliação direta possibilita a aferição real da matéria tributável, utilizando-se de

³⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

³⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (orgs.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2015.

indicadores diretos. Já o método da avaliação indireta, também chamada de avaliação objetiva, toma por base indicadores indiretos, tais como índices e presunções, resultando na medição aproximada da matéria tributável.³⁷

É inegável a dificuldade de avaliar os danos sofridos pelo meio ambiente, notadamente os níveis de efeitos danosos por ele suportados. Em razão disso, o princípio do poluidor pagador orienta que o método mais adequado a ser aplicado é o indireto.³⁸ Do contrário, os responsáveis pela degradação poderiam arcar com impostos não compatíveis com os verdadeiros custos dos prejuízos ambientais. Também as alíquotas aplicadas se revelam como mais uma evidência de que o referido princípio, considerando-se o aspecto material do fato tributário, direciona a tributação ambiental. Assim, independentemente da aplicação de qualquer das três alíquotas fixadas pelo legislador, os impostos incidentes buscam imputar aos que degradam a natureza a responsabilidade pelo pagamento de tributos. Estes variarão conforme o grau dos danos provocados, garantindo a internalização dos custos das atividades danosas.

As três espécies de taxas ou alíquotas são: fixa, variável em função da localização dos poluidores e variável em função do nível de emissão de poluentes. A primeira é caracterizada pela uniformidade, tendo em vista que não depende das duas variáveis apontadas. Como resultado, é dividida entre os causadores do dano a responsabilidade de despoluir, além de facilitar a aplicação e a administração dos impostos.³⁹ Já a alíquota variável em função da localização dos poluidores incidente sobre os danos ambientais varia de acordo com a localização dos agentes. Assim, a gradação da alíquota acompanha o nível de

³⁷ Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

³⁸ Cf. SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

³⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

danos causados ao meio ambiente. Por fim, a alíquota variável em função do nível de emissão de poluentes não depende da localização dos poluidores. Por isso, é dividida em dois tipos: crescente (os agentes que mais poluem são mais onerados) e decrescente (busca tutelar os setores econômicos que contribuem para o desenvolvimento econômico). Desse modo, após uma ponderação entre os objetivos da proteção ambiental e os critérios econômicos, estes são considerados mais importantes.⁴⁰

Conforme já referido, a tributação fiscal tem como objetivo principal a arrecadação de dinheiro para os cofres públicos, provendo o Estado de recursos para a efetivação de políticas públicas. A seu turno, a tributação extrafiscal tem a finalidade precípua de concretizar ações relevantes sob o ponto de vista social, econômico ou político. Em face dessa diferença de objetivos, depreende-se que os impostos ambientais integram a extrafiscalidade do sistema tributário ambiental.⁴¹ São destinados à proteção do meio ambiente, seja evitando sua degradação ou impondo ônus tributário sobre atividades que já o degradaram. Por esse motivo, os impostos ambientais são essencialmente extrafiscais. Por fim, não se pode deixar de reiterar que a orientação extrafiscal da tributação ambiental se deve, notadamente, ao princípio do poluidor pagador.

8. NECESSIDADE DE CONVIVÊNCIA ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR

A busca pela base que legitima os tributos ambientais, bem como pelo critério que os justifica, tem gerado discussões. A principal delas questiona se o

⁴⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

advento dos tributos ambientais alterou os parâmetros de aplicação de impostos. Discute-se, acerca da possibilidade de ocorrência de uma mudança profunda no tradicional sistema tributário. Chega-se até a afirmar que o princípio basilar do direito tributário, que é a capacidade contributiva, está sendo substituído pelo princípio do poluidor pagador, por ser condutor do direito ambiental. Todavia, essa afirmativa carece de fundamento. Não há como imaginar que o princípio do poluidor pagador venha a tomar o lugar do princípio da capacidade contributiva, por não integrar a base geral do sistema tributário.

Para ocorrer esse tipo de mudança, seria necessário um processo geral de reforma fiscal, de modo que o conjunto de impostos que tem por base o princípio da capacidade contributiva fosse substituído por um novo sistema baseado no princípio do poluidor pagador. Ainda que tal hipótese fosse viável, o novo sistema fiscal contaria com um número de impostos bem menor que o atual, resultando na redução significativa da carga fiscal. Essa alteração comprometeria as ações do Estado, que não tem estrutura para suportar uma forte queda de arrecadação, isto é, ofertar menor nível de fiscalidade.⁴²

Ainda que se limitasse apenas ao âmbito tributário ambiental, tal reforma, caracterizada pela substituição da capacidade contributiva pelo princípio norteador do direito ambiental, não teria como prosperar. É que cada princípio tem estrutura e objetivos próprios, com diferentes modelos de incidência no sistema tributário. Assim, a tentativa de integrá-los em um mesmo modelo atingiria o princípio do poluidor pagador. Dois são os motivos que podem ser apontados para demonstrar a inviabilidade de implantação da mencionada reforma no sistema fiscal. O primeiro é a constatação de que o ato de poluir faz parte da capacidade contributiva, impedindo que esta tenha sua amplitude

⁴² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

reduzida em relação ao princípio do poluidor-pagador.⁴³ O segundo motivo se refere à impossibilidade de a atividade poluidora se tornar o substrato econômico da capacidade contributiva.

Nesse tipo de discussão, é relevante considerar as normas constitucionais acerca dos pressupostos caracterizadores do sistema tributário, especialmente os critérios de medida dos impostos. A Constituição Federal de 1988, notadamente nas disposições que tratam da ordem econômica, consagra o princípio da capacidade contributiva. Secundariamente, o legislador constituinte previu a incidência de um imposto específico para os agentes que degradarem o meio ambiente, relacionando-o com a capacidade econômica.⁴⁴

Nabais critica a relação constante na Carta Magna entre o potencial de degradar o ambiente e a ostentação de riqueza real ou potencial. Para ele, trata-se de “um entendimento das coisas que não nos parece aceitável, a menos que alinhemos com um conceito de capacidade contributiva tão abrangente e formal que acabe por não ter qualquer préstimo operacional”.⁴⁵ Apesar dessa e de outras críticas, do ponto de vista constitucional, a legitimidade de incidência dos impostos ambientais está baseada no domínio estatal da tutela do meio ambiente, que deverá ser exercida com fundamento no princípio do poluidor pagador.⁴⁶

⁴³ SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

⁴⁴ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (orgs.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2015.

⁴⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 28.

⁴⁶ Cf. SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

Não há dúvida de que a proteção ambiental está relacionada a objetivos extrafiscais. Assim, provavelmente, a utilização de instrumentos legais conduzirá a uma colisão entre o princípio que orienta os impostos fiscais e aquele que justifica os impostos extrafiscais. Destarte, para que os impostos ambientais estejam em consonância com a legitimidade constitucional, a lei deverá demonstrar que são necessários e proporcionais ao objetivo a que se destinam. O possível conflito entre os princípios norteadores da fiscalidade e da extrafiscalidade pode ser solucionado por meio de um terceiro princípio, considerado em sentido amplo: o princípio da proporcionalidade.⁴⁷

Com efeito, embora a instituição dos tributos ambientais não tenha resultado em uma reforma profunda no tradicional critério dos impostos em geral, pode ter suscitado uma discussão acerca da possibilidade de colisão com os basilares princípios tributários. Uma das formas de solucionar o impasse, a aplicação do princípio da proporcionalidade. Além de não atingir o princípio da capacidade contributiva ou esvaziá-lo de sentido, o princípio da proporcionalidade pode justificar os impostos ambientais de acordo com sua legitimidade constitucional.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após fazer-se a análise dos pressupostos norteadores do direito tributário ambiental, constata-se que esse ramo do direito dispõe de ferramentas tributárias dotadas de significativa capacidade para contribuir com a tutela do meio ambiente, dentre as quais se destacam os impostos ambientais. A natureza da extrafiscalidade que caracteriza essa modalidade de tributo tem um objetivo específico: punir os agentes que, de forma direta ou indireta, causam degradação

⁴⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009

ao meio ambiente. Sobre eles incidirá determinado ônus tributário que variará de acordo com a intensidade da atividade danosa, a qual será medida através de avaliação indireta. Essa extrafiscalidade se manifesta por meio da aplicação do princípio do poluidor pagador. Este é o critério que deverá ser levado em conta na determinação do fato gerador, na identificação dos sujeitos passivos e na fixação da alíquota. Funciona como instrumento que exige uma atuação humana mais comprometida com a defesa do meio ambiente, ora estimulando comportamentos ecologicamente responsáveis, ora desestimulando condutas ecologicamente degradantes.

Em todo esse contexto, é evidente a preocupação do direito tributário com a preservação ambiental. Graças a essa preocupação, foi possível analisar, dentre seus mecanismos de tributação fiscal, extrafiscal e parafiscal, aquele que melhor se adequaria à tarefa de tutelar o meio ambiente. Tudo isso contribuiu para que o principal objetivo do direito ambiental se concretizasse. A análise acerca da aplicação de instrumentos econômicos em matéria ambiental demonstrou que a incidência dos tributos verdadeiramente ambientais, sobre atividades danosas ao meio ambiente é plenamente compatível com as finalidades estabelecidas no art. 225 da Constituição Federal. Ao redigi-lo, o legislador constituinte teve por objetivo tutelar o meio ambiente, no sentido de mantê-lo ecologicamente equilibrado, erigindo-o, para tanto, à condição de direito fundamental.

10. REFERÊNCIAS

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BOLZAN, Giovana. **Tributação ambiental e capacidade contributiva**. Porto Alegre: Edipucrs, 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (orgs.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2015.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade**. Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/Denise%20Lucena%20Cavalcante\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Denise%20Lucena%20Cavalcante(2).pdf)> Acesso em: 03 ago. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; ARAÚJO, André Fabiano Guimarães de. **A sustentabilidade como princípio constitucional sistêmico e sua relevância na efetivação interdisciplinar da ordem constitucional econômica e social: para além do ambientalismo e do desenvolvimentismo**. Disponível em: <https://mestrado.direito.ufg.br/up/14/o/artigo_prof_saulo.pdf>. Acesso em: 03/03/2016.

COMPAGNONI, R. L. **Empregos verdes como mecanismo de redução de impactos ambientais**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12423&revista_caderno>. Acesso em: 08/08/2016.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DERANI, Cristiane. **Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável**. // TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FREITAS, Vladmir Passos de. **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

LE PRESTRE, P. **Ecopolítica internacional**. São Paulo: SENAc, 2000.

MAGANHINI, Thais Bernardes; LANDIM, Márcio. **A função social do tributo**. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/173.pdf>> Acesso em: 05 ago. 2015.

MATTES, Rafael Antonetti. Extrafiscalidade como instrumento de proteção ambiental no Brasil. *In: Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 8, n. 16, p. 47-62, jul./dez. 2011.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

ONU. **Nosso futuro comum**. 2 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributárias e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. *In: Revista dos Tribunais*, São Paulo, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

VARELA, Carmen Augusta. Instrumentos de políticas ambientais: casos de aplicação e seus impactos. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3030/Rel%2062-2001.pdf?sequence=1>> Acesso em: 04 ago. 2015.