

# TAXA AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE DEFESA DO MEIO AMBIENTE<sup>1</sup>

## ENVIRONMENTAL TAX AS AN INSTRUMENTO IN THE DEFENSE OF THE ENVIRONMENT

Janiara Maldaner Corbetta<sup>2</sup>

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. Necessidade de conjugar meio ambiente e tributos. 2. Tributação ambiental. 2.1. Extrafiscalidade. 2.2 Conceito de tributo ambiental. 2.3. Externalidade. 2.4. Espécies de tributos. 3. Taxa ambiental. Considerações Finais. Referências das fontes citadas.

**RESUMO:** Pretende-se, neste artigo, demonstrar a necessidade de se relativizar os princípios estabelecidos pelo Direito Tributário para possibilitar a instituição de taxas ambientais como instrumento de defesa do meio ambiente. Tudo como forma de viabilizar o controle estatal de impactos das ações humanas sobre a natureza, fazendo valer o direito fundamental à proteção dos recursos naturais e garantia de um meio ambiente adequado e equilibrado para as presentes e as futuras gerações. Para tanto, o artigo está dividido em três partes. Num primeiro momento, é abordada a necessidade de se conjugar meio ambiente e tributos, principalmente como forma de efetivar o dever estatal e coletivo de proteção ao meio ambiente, através de procedimentos que propiciem o efetivo controle ambiental, como os instrumentos econômicos, os quais, por afetarem diretamente a parte financeira dos indivíduos e da sociedade, revelam-se eficazes no sentido de alcançar um objetivo comum. Numa segunda parte, é estabelecido o repensar do direito tributário e a inclusão de tributos ambientais no sistema constitucional brasileiro. Aqui, pondera-se que o princípio do direito à ordem econômica e o princípio do direito ao meio ambiente parecem, num primeiro momento, incompatíveis, porquanto o uso dos recursos naturais é imprescindível para a produção de bens e serviços. Porém, através da ponderação dos princípios estabelecidos nos âmbitos tributário e ambiental, é possível, de forma harmonizada, deduzir o alcance e o peso de cada um, de forma a concretizar os valores constitucionais preambularmente propostos, utilizando as normas de tributação pelo Estado como instrumento de promoção de práticas ambientalmente adequadas e desestímulo das atividades potencialmente poluidoras. Tudo de forma a assegurar a prioridade na tutela jurídica, que é o privilégio da vida, o qual está ancorado na preservação ambiental e nos princípios destinados a

---

1 Artigo científico concebido como requisito para a conclusão da disciplina Governança Transnacional e Sustentabilidade, integrante do quadro curricular do Doutorado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI.

2 A autora é graduada em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (2003). Pós-graduada em Direito e Gestão Judiciária para Magistrados pela Academia Judicial do Poder Judiciário de Santa Catarina (2009). Mestre em Ciências Jurídicas pela Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, com dupla-titulação pela Universidade de Alicante-Espanha (2014-2016). Doutoranda em Ciências Jurídicas pela Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, com dupla-titulação pelo Instituto Universitario del Agua y las Ciencias Ambientales – IUACA (2017-2020). Atualmente exerce as funções de Juíza de Direito da 2ª Vara da Comarca de Porto Belo. E-mail: [janiara@tjsc.jus.br](mailto:janiara@tjsc.jus.br).

assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, bem como tutelar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações. Ao final, na terceira parte, o artigo destaca a taxa ambiental, seus conceitos e especificidades. Quanto à Metodologia, utiliza-se o método indutivo, além das Técnicas do Referente, da Categoria e da Pesquisa Bibliográfica. As conclusões são no sentido de demonstrar que mudanças nas políticas públicas, de forma efetiva e interessada em conduzir transformações sociais ajustadas a ações preventivas e protetivas do meio ambiente, podem ser realizadas com a colaboração das taxas ambientais, fornecendo instrumentos econômico-financeiros com o objetivo de incentivar a observância dos princípios e preceitos ambientais, preferencialmente no âmbito da prevenção. Enfim, a relativização dos princípios estabelecidos pelo Direito Tributário possibilita a instituição de taxas ambientais como instrumento de defesa do meio ambiente. Tudo como forma de viabilizar o controle estatal de impactos das ações humanas sobre a natureza, fazendo valer o direito fundamental à proteção dos recursos naturais e garantia de um meio ambiente adequado e equilibrado para as presentes e as futuras gerações.

**PALAVRAS-CHAVE:** Taxa ambiental. Princípios. Direito Tributário Ambiental. Relativização.

**ABSTRACT:** *The purpose of this article is to demonstrate the need to relativize the principles established by the Tax Law to enable the establishment of environmental taxes as an instrument for the protection of the environment. All as a way to enable state control of impacts of human actions on nature, asserting the fundamental right to the protection of natural resources and ensuring an adequate and balanced environment for present and future generations. For that, the article is divided into three parts. Firstly, the need to combine environment and taxation is addressed, mainly as a way of effecting the state's and collective duty to protect the environment, through procedures that provide effective environmental control, such as economic instruments, which, As they directly affect the financial part of individuals and society, are effective in achieving a common goal. In the second part, it is established the rethinking of tax law and the inclusion of environmental taxes in the Brazilian constitutional system. Here it is considered that the principle of the right to economic order and the principle of the right to the environment seem at first incompatible, since the use of natural resources is essential for the production of goods and services. However, by weighing the principles established in the tax and environmental spheres, it is possible, in a harmonized way, to deduce the scope and weight of each one, in order to concretize the constitutional values preambularly proposed, using the taxation rules by the State as an instrument Promoting environmentally sound practices and discouraging potentially polluting activities. All in order to ensure priority in legal protection, which is the privilege of life, which is anchored in environmental preservation and principles designed to ensure the exercise of social and individual rights, as well as protect the environment ecologically balanced for the present And future generations. Finally, in the third part, the article highlights the environmental rate, its concepts and specificities. As for the Methodology, the inductive method is used, in addition to the Techniques of the Referent, the Category and the Bibliographic Research. The conclusions are to show that changes in public policies, in an effective way and interested in conducting social transformations adjusted to preventive and protective actions of the environment, can*

*be carried out with the collaboration of environmental taxes, providing economic and financial instruments with the objective To encourage compliance with environmental principles and precepts, preferably in the context of prevention. Finally, the relativization of the principles established by the Tax Law makes it possible to establish environmental taxes as an instrument to defend the environment. All as a way to enable state control of impacts of human actions on nature, asserting the fundamental right to the protection of natural resources and ensuring an adequate and balanced environment for present and future generations.*

**KEYWORDS:** *Environmental rate. Principles. Environmental Tax Law. Relativization.*

## INTRODUÇÃO

A preocupação pela proteção e melhoria do meio ambiente constitui objetivo prioritário da sociedade nos dias atuais. A deterioração da natureza como consequência do desenvolvimento econômico e social despertou a inquietude da sociedade e de organizações mundiais, com o objetivo de buscar um modelo de desenvolvimento sustentável que permita o crescimento econômico e social sem comprometer os recursos naturais para as futuras gerações.

O estudo constante evidencia, sem dúvidas, que o controle de impactos da ação humana sobre a natureza e, conseqüentemente, o direito a um meio ambiente sadio e equilibrado não é apenas uma opção ou uma política qualquer, mas sim um dever essencial dos Estados e da coletividade, porquanto constitui um direito fundamental protegido constitucionalmente.

E para que esse dever estatal e coletivo seja efetivado, não basta formular princípios ou normas. Devem ser criados procedimentos que propiciem o efetivo controle ambiental.

Dentre esses procedimentos estão os instrumentos econômicos, os quais, por afetarem diretamente a parte financeira dos indivíduos e da sociedade, revelam-se eficazes no sentido de alcançar um objetivo comum. É o caso dos tributos ambientais, os quais podem ser instituídos com a finalidade de promover a proteção ambiental.

Entretanto, a constituição e a validação dos tributos ambientais dependem, em muito, da relativização do Direito Tributário, através da ponderação e da conciliação entre seus princípios basilares e aqueles constituídos pelo Direito Ambiental.

O objetivo principal deste artigo é exatamente esse: demonstrar a necessidade de se relativizar os princípios estabelecidos pelo Direito Tributário para possibilitar a instituição de taxas ambientais como instrumento de defesa do meio ambiente. Tudo como forma de viabilizar o controle estatal de impactos das ações humanas sobre a natureza, fazendo valer o direito fundamental à proteção dos recursos naturais e garantia de um meio ambiente adequado e equilibrado para as presentes e as futuras gerações.

## **1. NECESSIDADE DE CONJUGAR MEIO AMBIENTE E TRIBUTOS**

Não se pode negar a importância fundamental da preservação ambiental nos dias atuais e tampouco a imperiosa necessidade de coordenar meios e envidar esforços para dar efetividade às determinações constitucionais sobre o dever dos poderes públicos e da sociedade de preservar o ambiente e garantir sua manutenção para as gerações futuras.

Para tanto, Estado e sociedade devem encontrar instrumentos eficazes que permitam essa medida de conservação.

É certo que os meios tradicionais têm se demonstrado incapazes de paralisar ou solucionar os problemas ambientais enfrentados pela humanidade, o que faz com que políticas econômicas voltadas ao problema ambiental ganhem força na atualidade.

O caráter antropocêntrico da proteção ambiental não implica em eliminar por completo a incidência do homem sobre o meio ambiente, mas conseguir um equilíbrio entre a proteção ambiental e o desenvolvimento econômico.

Como o Estado precisa oferecer socorro ao meio ambiente, integrando-o em sua gestão participativa, possui dever de produzir uma política ambiental preventiva, fundada no planejamento de condutas e na regulamentação de atividades humanas. Neste sentido, o direito é usado para concretizar e impulsionar o desenvolvimento sustentável e tenta regular a imprudência na extração e utilização dos recursos naturais, fiscalizar atividades econômicas tendentes ao aprimoramento tecnológico, incentivar condutas protetivas do meio ambiente e planejar políticas públicas.<sup>3</sup>

As políticas de desenvolvimento sustentável se desenvolvem efetivamente

---

3 MARCOS, Patrícia Rossi. A tributação ambiental como instrumento para o desenvolvimento sustentável. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**. Belo Horizonte, v.12, n.71, p. 71-78, set./out. 2013, p. 74.

pela adoção de instrumentos econômicos e fiscais que, com a incorporação de tecnologia, neutralizem, minimizem ou previnam danos ao meio ambiente.

Diante disso surge a utilização de instrumentos econômicos com o fim de fixar os preços dos bens ambientais e de incentivar comportamentos de acordo com a proteção do meio ambiente.

A doutrina estabelece que o Estado possui dois sistemas de ordem jurídica, com fundamentos econômicos, para implementar políticas de preservação ambiental: o chamado de *comando-e-controle* e os *instrumentos econômicos*.

O *comando-e-controle* consiste nas normas editadas pelo Estado em face do particular (comando), seja limitando sua liberdade em relação ao uso dos bens ou regulamentando sua atividade, conjuntamente com a necessária fiscalização pelos órgãos competentes (controle).

Por outro lado, os instrumentos econômicos são aqueles que incidem diretamente na parte financeira dos indivíduos ou da sociedade com a finalidade de concretizar um objetivo comum, como a preservação ambiental.

O jurista espanhol Tulio Rosembuj entende que os instrumentos econômicos são mais vantajosos na preservação ambiental, porquanto criam recompensas aos agentes econômicos na medida em que permitem uma prevenção e uma diminuição da poluição, além de oferecer vantagens na aquisição de uma energia limpa e liberdade de escolha na adoção de medidas pelos agentes poluidores.<sup>4</sup>

No ordenamento jurídico brasileiro, tais instrumentos econômicos são enumerados como: preços públicos, taxas e impostos, “direitos de poluir” negociáveis no mercado, subsídios e fundos de indenização coletivos.<sup>5</sup>

Dessa forma, o tributo não é o único instrumento econômico apto para proteção ecológica, porém é o mais factível e que compatibiliza a solidariedade coletiva e o interesse geral.

Isto porque há, de um lado, a natureza do bem ambiental como interesse público e direito fundamental da coletividade e, de outro lado, o preceito inspirador da tributação de que todos devem contribuir para os gastos públicos, desde que amparados pelos princípios constitucionais estabelecidos.

---

4 ROSEMBUJ, Tulio. **Los tributos y la protección del medio ambiente**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 48 (tradução nossa).

5 SOARES, Claudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente**. Coimbra: Coimbra editora, 2001, p. 139.

Por isso que, dentre outros instrumentos econômicos, o tributo se demonstra como aquele capaz de proporcionar uma contribuição para os gastos públicos “a partir do estabelecimento, por parte do legislador, de uma relação equilibrada entre capacidade econômica de poluir e sustentabilidade, objetivando o interesse comum”.<sup>6</sup>

Ao mesmo tempo em que todos possuem o direito de usufruir de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, todos devem, igualmente, contribuir para sua preservação.

Através da tributação ambiental, o Estado chama o particular a participar na concretização de seu dever público de proteger e preservar o meio ambiente, não só através de comportamentos ecologicamente corretos, mas também através do pagamento de receitas necessárias ao cumprimento de tal desiderato.

Com isso os tributos ambientais proporcionam não só uma mudança de comportamento, mas também promovem a arrecadação de recursos necessários para a prevenção, conservação e recuperação dos recursos naturais.

A tributação pode ser uma alternativa para alcançar fim tão nobre como a proteção ambiental, superadas as dificuldades que envolvem tal entrelaçamento de princípios e valores.

É isso o que preconiza o Direito Tributário Ambiental, isto é, o ramo da ciência que estuda as normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais.<sup>7</sup>

Há autores que possuem posição crítica frente aos tributos ecológicos, afirmando que não deveriam resultar em qualquer arrecadação, instituindo o que se convencionou chamar de “arrecadação zero”.

Porém, o ideal dos tributos ecológicos ou ambientais não se trata de arrecadação, mas de um incentivo para que se alcancem níveis de contaminação mais reduzidos e, conseqüentemente, a preservação do meio ambiente.

Em países desenvolvidos, a experiência tem demonstrado que a introdução de um eficiente sistema de tributos ambientais é duplamente vantajoso: de um lado estimula o comportamento individual, que espontaneamente se orienta de modo

---

6 SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 228 e 231.

7 TABOADA, Carlos Palao. **Direito Tributário Ambiental**, p. 102.

ecológico para evitar tributação mais gravosa; de outro não é custoso nem pouco eficaz, como a fiscalização inerente ao exercício do poder de polícia.<sup>8</sup>

A preservação do meio ambiente saudável e a manutenção do desenvolvimento sustentável são metas incontestáveis, fundamentos de nossa sobrevivência, que devem ser privilegiadas diuturnamente. Por isso o Estado deve buscar meios para atender às necessidades de proteção dos recursos naturais para a presente e para as futuras gerações, aliando o interesse público ao privado.

Dentre os papéis do Direito está o de implementar políticas públicas, com a intervenção ordenada e coordenada do Estado na atividade econômica, sendo o Direito Tributário um importante instrumento para tal fim, motivo pelo qual passaremos a analisar o tributo ambiental.

## **2. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

A tributação ambiental é um tema relativamente novo e de difícil inclusão no sistema constitucional brasileiro, uma vez que a nossa Constituição é rígida e demasiadamente analítica em matéria tributária, porquanto identifica as possíveis espécies de tributo e delimita sua aplicação.

Por isso que muitos autores se remetem ao Direito Comparado, no qual a tributação ambiental é tratada de forma abrangente diante das constituições mais genéricas e flexíveis.

O tema tributário, na Constituição Brasileira, está inserido no título que trata “Da Tributação e do Orçamento”, com um capítulo dedicado ao “Sistema Tributário Nacional”.

Essa situação, por si só, é suficiente para verificar que os tributos, no âmbito brasileiro, são tratados exclusivamente como fonte de arrecadação de recursos para os gastos públicos, porquanto vem previsto exatamente na parte que trata do orçamento.

A postura brasileira indica o tributo como espécie de arrecadação para o financiamento público, com caráter meramente fiscal, sendo que o contribuinte seria apenas alvo da obrigação de pagar gravames ao Estado, distante da figura de cidadão. É como se os interesses fossem contrapostos: de um lado o interesse do

---

8 COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 313.

Estado, meramente arrecadatário, e de outro lado os interesses da sociedade, a qual tolera, inclusive, a evasão tributária, exatamente por possuírem um ponto de vista contrário à fixação de tributação.<sup>9</sup>

Há países, porém, como a Espanha, que, de forma totalmente diversa, o pagamento de tributos se encontra no tópico destinado aos deveres e aos direitos dos cidadãos, evidenciando o comprometimento da população com o financiamento dos gastos comuns, utilizado para garantir a qualidade de vida de todos.

Enquanto que a Constituição Brasileira expressa os tributos como instrumentos de arrecadação de recursos para as finanças públicas, na Espanha são tratados como instrumentos de alcance de outros valores, além daqueles puramente fiscais.

Essa situação se torna ainda mais evidente ao analisar a legislação tributária complementar. O Código Tributário Nacional – CTN brasileiro nada expressa quanto à preocupação sócio-política do tributo.<sup>10</sup>

Além disso, a constituição brasileira trata, de maneira exaustiva, sobre tributos, suas características, espécies e finalidades, além de fato gerador, imunidades e questões específicas do regime de alíquotas.

Diante disso se verifica que o sistema constitucional tributário brasileiro traz princípios e também regras de caráter não principiológico.

Com relação ao conceito de tributo, a Constituição brasileira contempla apenas as espécies de tributos existentes no ordenamento nacional.

O conceito de tributo, no ordenamento jurídico brasileiro, vem insculpido no CTN, mais precisamente nos seus primeiros artigos, os quais dispõem que: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

O CTN também especifica as espécies de tributo do ordenamento jurídico brasileiro como sendo impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Daqui se extraem os seguintes elementos característicos dos tributos no âmbito brasileiro: prestação pecuniária (conteúdo patrimonial do instituto, sem

---

9 PORTELLA, André. Conceito de tributo no direito comparado: Brasil e Espanha. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.19, n.101, p. 141-167, nov./dez. 2011, p. 143.

10 BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Senado Federal, 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 15 dez. 2015.



indicação de sua utilização como um ato de fazer em prol do Estado); compulsoriedade (prestação obrigatória); pecuniária em moeda (visa evitar o confisco de bens do devedor); originado em lei (garantir o princípio da legalidade e da segurança jurídica); que não constitua sanção de ato ilícito e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (garantir estabilidade nas relações entre contribuintes e Fazenda Pública e evitar atos administrativos abusivos ou ilegais).

Salienta, ainda, que o tributo é classificado como fiscal (finalidade arrecadatória), extrafiscal (finalidade incentivadora ou inibitória de comportamento visando valores constitucionalmente contemplados) e parafiscal, isto de acordo com seu valor finalístico.

Assim, conclui-se que o ordenamento jurídico brasileiro estabelece a proteção ambiental como um dever do Estado. Porém, não especifica os instrumentos com os quais poderia efetivar tal dever, nem sua relação com outras medidas protetoras a cargo dos poderes públicos.

Os ordenamentos constitucionais não obrigam a criação de tributos ecológicos, apenas estabelecem um dever de conservação ambiental a cargo dos poderes públicos e particulares (pessoas físicas e entidades jurídicas), invocando a solidariedade coletiva, isto é, de que o custo de proteção ambiental deverá ser assumido pelo sujeito que realiza atividades contaminantes.<sup>11</sup>

Para os doutrinadores, a ausência de previsão expressa no texto constitucional da utilização de tributos para fins extrafiscais não impede sua criação, pois encontra respaldo numa interpretação sistemática do ordenamento jurídico, enquanto instrumento importante para a consecução das funções do Estado.

Atualmente, prega-se pela utilização do tributo como instrumento de consecução das políticas públicas, inclusive na área ambiental. Isto porque qualquer alteração das condições econômicas de um país acarreta influências imediatas em outros países, o que coloca em dúvida o conceito de tributo apenas como forma de arrecadação fiscal.

No cenário mundial globalizado atual, conforme denota Fernando Facury Scaff e Lise Vieira da Costa Tupiassu:

---

11 HERRERA MOLINA, Pedro Miguel. **Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**, p. 33 (tradução nossa).

[...] é imprescindível levar em consideração nas análises jurídicas contemporâneas esta cisão entre um Direito Tributário eminentemente nacional, formal e centrado na arrecadação, e o impacto da globalização, que elimina as fronteiras nacionais na circulação de bens e, especialmente, na circulação de serviços, fazendo com que seja necessário colocar o Direito Tributário a serviços das demais áreas de conhecimento, no presente caso, da Ecologia, ao tratar da tributação ambiental.<sup>12</sup>

É a transformação do Direito Tributário atual para aquele das futuras gerações, unificado pela efetivação dos direitos humanos, com nítido caráter extrafiscal, o qual será abrangido no próximo tópico.

## **2.1 Extrafiscalidade**

A extrafiscalidade é o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

É uma das tarefas fundamentais do Direito Tributário, comprometido com uma verdadeira revolução, ou seja, com a criação de um novo ser social.<sup>13</sup>

Primordial dar curso a uma harmonização através da identificação de imposições que incidam, ao mesmo tempo, sobre o aproveitamento de bens ambientais e que justifiquem uma ponderada participação dos agentes econômicos no reparo dos custos de manutenção pelo Estado.

Nisso consiste a extrafiscalidade tributária: instituir tributos com a finalidade de financiar a máquina pública para a execução de serviços determinados, previstos constitucionalmente como dever estatal.

A finalidade de proteção ao meio ambiente é uma finalidade extrafiscal, o que leva à conclusão de que o tributo ambiental é um típico instrumento extrafiscal.

Cabe ressaltar, porém, que a função da extrafiscalidade não é sancionar ou punir, mas sim possibilitar a escolha de condutas, isto é, tem a função de condicionar a liberdade de escolha do agente econômico.

Conforme salienta Alberto Lopes Oliveira Junior:

Os recursos advindos com a arrecadação dos tributos auxiliam o Estado na defesa do meio ambiente com a persecução da sua preservação, melhoria e recuperação da qualidade para a vida, assegurando ao país as condições ao desenvolvimento

---

12 SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o icms ecológico. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, RT v.38, abr. 2005, p. 99-120, p. 104.

13 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 533.

sócioeconômico, à segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana, conforme disposto na Política Nacional do Meio Ambiente.<sup>14</sup>

O continente europeu vem associando as reformas fiscais à regulação ambiental, promovendo o que se tem chamado de reformas fiscais verdes.

Há dois modelos previstos de acordo com a intensidade das reformas: enfoque restrito ou parcial e o enfoque generalizado ou de reforma integral.

O enfoque restrito ou reforma parcial possui resposta rápida ou intuitiva, no qual os tributos ambientais possuem um caráter secundário, com finalidade predominantemente arrecadatória e com vínculo pouco claro entre o tributo e o problema ambiental. Esse modelo tem sido seguido pelos Estados Unidos da América, Alemanha, Reino Unido. Já o enfoque generalizado ou de reforma integral parte da ideia de que a tributação ambiental deixa de ser uma inovação marginal para ser um componente fundamental dos novos espaços tributários. É o modelo seguido pelos países nórdicos, como Suécia, Noruega, Dinamarca, Holanda e Finlândia.<sup>15</sup>

Porém o uso de instrumentos fiscais de proteção ambiental não pode ser estandardizado, devendo responder às realidades sociais e jurídicas de cada país, podendo ser implementado de maneira gradual ou através de verdadeiras reformas fiscais verdes.<sup>16</sup>

Os tributos ambientais podem ser utilizados tanto para arrecadar os recursos necessários aos programas ambientais para custear a prestação de serviços públicos e o exercício do poder de polícia e de controle e fiscalização das atividades danosas ou potencialmente nocivas ao meio ambiente, como também para orientar a atuação dos agentes econômicos, estimulando comportamentos ou processos produtivos ou de consumo mais favoráveis à preservação ambiental.

Os tributos possuem, assim, função dupla, uma vez que podem desestimular atividades poluidoras ou potencialmente poluidoras do meio ambiente e, ao mesmo

---

14 OLIVEIRA JUNIOR, Alberto Lopes de. A defesa do meio ambiente e o sistema tributário nacional: análise da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.205, p. 7-18, out./2012, p. 7.

15 GAGO RODRÍGUEZ, Alberto e LABANDEIRA VILLOT, Xavier. **La Reforma Fiscal Verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales**. Madrid: Mundi Prensa, 1999, p. 73-74 (tradução nossa).

16 MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 275.

tempo, estimular práticas ou tecnologias favoráveis ao meio ambiente através da aplicação do produto da arrecadação na finalidade que justifica sua criação.

Os tributos, em função de sua própria natureza, devem exercer uma finalidade eminentemente voltada ao bem comum, devendo ser otimizada sua utilização como instrumento de implementação das políticas de proteção ao meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável.

E isto significa dizer que os tributos ambientais possuem, sim, caráter extrafiscal.

## **2.2 Conceito de tributo ambiental**

O adjetivo ambiental aplicado aos tributos não é menos ambíguo que o conceito de extrafiscalidade. O núcleo ambiental está na estrutura do imposto ou no destino dos fundos arrecadados? Tal definição é imprescindível para evitar que mais tributos sejam instituídos com o pretexto de preservar, desprovido de qualquer vínculo com a atividade estatal de proteção ao meio ambiente.

A qualificação de um tributo como ecológico deve-se atender à sua estrutura, de modo que se reflita a finalidade de incentivar a proteção do meio ambiente.<sup>17</sup>

Alguns autores utilizam um critério muito amplo de tributo ambiental. Messerschmidt inclui sobre essa rubrica todos os tributos relacionados com a proteção do meio ambiente, isto é, se derivam de uma contraprestação pelo desfrute do meio ambiente, ou como medida de compensação dos gastos destinados a protegê-lo, ou como incentivo jurídico ambiental ou como mero recurso financeiro afetado a fins ambientais. (conceito adotado pela agência europeia de meio ambiente).

Os tributos ambientais pretendem o equilíbrio entre a proteção e a preservação ambiental e o desenvolvimento econômico sustentável. Assim, a finalidade ambiental não exclui a arrecadação de recursos, os quais serão utilizados exatamente na consecução de tal fim.

No Brasil, não há um conceito de tributo ambiental desenvolvido na legislação. A doutrina se apoia na lição pioneira de Martin Mateo que refere os

---

17 HERRERA MOLINA, Pedro Miguel. **Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**, p. 130 (tradução nossa).

tributos ambientais como aqueles que tendem a desanimar as condutas contaminantes e tratamentos fiscais favorecidos.<sup>18</sup>

A ausência de uma definição estabelecida sobre tributo ambiental não afasta o consenso no sentido de que é aquele tributo no qual a finalidade ambiental está presente em sua estrutura e nos elementos constitutivos, ou seja, a consideração ambiental constitui objeto do tributo.

O conceito de tributo ambiental pode ser entendido no sentido amplo ou estrito. O primeiro faz referência a um tributo tradicional ou ordinário adaptado a servir ao esforço da proteção ambiental. O segundo, a um tributo novo estabelecido pelo uso do meio ambiente pelos agentes econômicos.

O tributo em sentido amplo é aquele que tem algum tipo de relação com os fins de proteção ambiental, como os impostos com fins de proteção ambiental, as taxas ou contribuições especiais conectadas com o meio ambiente.<sup>19</sup>

Os tributos ambientais são as prestações pecuniárias exigidas por um ente público com a finalidade principal de produzir efeitos de conservação, reparação, melhoria e, em geral, proteção do meio ambiente.

A preocupação principal na instituição de um tributo ambiental é evitar que possua finalidade meramente arrecadatória, mas sim que efetivamente prime pela preservação ambiental.

Os tributos ambientais devem ter em conta cinco condições para sua correta aplicação: eficácia, eficiência, contexto internacional, transparência e não deve entorpecer o desenvolvimento normal do mercado interno.<sup>20</sup>

Os principais objetivos dos ecotributos são: encarar uma conduta compatível com o meio ambiente, redução das atividades contaminantes, veículos de indenização para a sociedade, diminuição de produtos contaminantes, fonte de financiamento do custo ambiental.

Claudia Alexandra Dias Soares, doutrinadora portuguesa, leciona que:

O tributo ecológico tem que se conformar não só com os princípios e as disposições legais que lhe são aplicáveis enquanto componentes do sistema

---

18 MARTÍN MATEO, Ramon. **Manual de Derecho Ambiental**, p. 100 (tradução nossa).

19 GONZALES, Saturnina Moreno. Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitária. **Quincena Fiscal**, n. 22, 2013, p. 3 (tradução nossa).

20 ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho tributário ante la constitucionalización del derecho a um medio ambiente sano. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 474 (tradução nossa).

fiscal, mas também com aqueles que se lhe dirigem em virtude de ser um instrumento de política ambiental.<sup>21</sup>

Tributos ambientais, portanto, são aqueles imbuídos de motivação ambiental, com o propósito de proteção ambiental.

A proposta para criação de um tributo ambiental deve ser submetida a um tríptico controle: idoneidade (capacidade de produzir os benefícios ambientais almejados, potencial para arrecadar receitas, medida factível e aceita socialmente), necessidade (solução mais eficaz e menos lesiva aos contribuintes) e proporcionalidade (ponderação entre a proteção da qualidade ambiental e a limitação do direito à propriedade e da livre-iniciativa).<sup>22</sup>

Uma das primeiras características do tributo ambiental é que ele jamais pode configurar sanção ou punição. A tributação é possível apenas sobre atividades lícitas, como forma de orientar tais atividades em prol da natureza.

Para Fernando Magalhães Modé:

Desta forma, verifica-se que a tributação ambiental, em regra, não se estrutura, como ocorre com os mecanismos de comando, em face de uma dicotomia: permitido/proibido. A tributação ambiental, ao revés, parte do pressuposto de que todas as atividades econômicas a comportem a hipótese de incidência de um tributo ambiental são lícitas, pois, se razão houvesse para tê-las como ilícitas, deveriam ser assim tratadas por normas de conteúdo proibitivo, e não pela tributação ambiental".<sup>23</sup>

Os tributos ecologicamente orientados são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada.<sup>24</sup>

O tributo verde tem papel orientador da atividade empresarial ou popular.

Os tributos ecologicamente orientados são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada.

---

21 SOARES, Claudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente**, p. 326.

22 MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 282.

23 MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 82

24 FERRAZ, Roberto. **Taxa: instrumento de sustentabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 283

Além disso, a função das *green taxes* é internalizar os custos ambientais, isto é, trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais.

Isto é, a ambientalização do tributo se justifica por se tratar de instrumento especialmente eficaz para a internalização das externalidades, além de servirem para a integração das políticas econômicas e ambientais e porque podem proporcionar incentivos para que tanto consumidores como produtores mudem para um comportamento mais respeitoso com o meio ambiente.<sup>25</sup>

É a chamada função da externalidade, expressão que será abordada no tópico a seguir.

### **2.3 Externalidade**

Quanto ao termo “externalidade”, o conceito foi formulado de forma pioneira pelo economista inglês Pigou, por volta de 1920, segundo o qual ocorre quando o bem-estar e/ou a eficiência econômica de um agente afeta a outro. Isto quer dizer que o uso de um bem coletivo de forma gratuita (recursos naturais) para a produção de bens e serviços, repassando os custos para a sociedade, constitui “falhas de mercado”, os quais devem ser devidamente compensados.

O estudo pioneiro de Arthur Cecil Pigou versa sobre a correção de externalidades negativas mediante cobrança, pelo Estado, da diferença entre o custo marginal privado e o custo marginal social. É a chamada taxa pigouviana, uma medida imposta pelo Estado para influenciar o comportamento dos agentes econômicos no mercado, com o objetivo de corrigir as externalidades negativas, nos casos em que há uma oposição entre benefícios privados e o custo social pela utilização de recursos ambientais.<sup>26</sup>

A poluição é considerada um efeito externo negativo, pois os danos que ela provoca não são diretamente considerados no mercado, transformando-se em um custo social não compensado, ou seja, imposto à sociedade.

A fórmula pigouviana pressupõe uma forte presença do Estado para regulamentar tal situação. Porém, o Estado deve assumir papel imparcial e

---

25 ALTAMIRANO, Alejandro C. **Direito Tributário Ambiental**, p. 477.

26 SOUZA FILHO, Vano Sérgio Reis de. Tributação ambiental: a possibilidade da cobrança de tributos visando à defesa do meio ambiente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Sao Paulo: RT, ano 20, p. 322-346, mar./abr. 2011, p. 335.

desvinculado de compromissos, além de ter conhecimento técnico suficiente para efetuar a valoração ambiental, ou seja, para medir custos e benefícios ambientais.

Sobre tal assunto, a doutrina estabelece três critérios utilizados para se chegar a uma valoração ambiental: método custo de viagem (estima o preço de uso de um ativo ambiental por meio da análise dos gastos incorridos pelos visitantes ao local de visita, como um parque ou reserva); método de preço hedônico (estima um preço implícito com base em atributos ambientais característicos de bens comercializados em mercado); e método de valoração contingente (utiliza pesquisas amostrais para identificar e quantificar as preferências individuais em relação a bens que não são comercializados em mercado).<sup>27</sup>

Os instrumentos econômicos surgem, então, como possibilidade de intervenção do Estado na regulação da econômica, porquanto influem sobre benefícios e custos dos agentes econômicos, induzindo mudanças em suas ações de forma favorável ao meio ambiente. Tratam-se, geralmente, de transferência financeira dos agentes públicos e privados ao governo, como por meio de cobrança de taxas.

A degradação ambiental tem um preço que deve ser cobrado de seu causador.

A intervenção do Estado, justificada pela presença de externalidades decorrentes dos impactos diretos e indiretos da atividade produtiva no meio ambiente, pode dar-se, nesse contexto, por meio da concessão de subsídios para estimular as externalidades positivas ou por meio da cobrança de multas ou de tributos para desestimular as externalidades negativas. Insurge-se, assim, a possibilidade de utilizar os tributos como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes ao meio ambiente e à sociedade, com intuito de melhorar a qualidade de vida e de alcançar simultaneamente a sustentabilidade ecológica e o desenvolvimento econômico.<sup>28</sup>

Daí surge a possibilidade de conciliar a preocupação com o meio ambiente com a cobrança de tributos, através de uma reforma fiscal ecológica ou reforma fiscal verde, a qual pode ser concretizada através da criação de novas cobranças

---

27 BURSZTYN, Maria Augusta. BURSZTYN, Marcel. **Fundamentos de política e gestão ambiental: caminhos para a sustentabilidade**, p. 217.

28 SOUZA FILHO, Vano Sérgio Reis de. **Tributação ambiental: a possibilidade da cobrança de tributos visando à defesa do meio ambiente**, p. 334.



(ecotaxas) ou pela reestruturação da tributação já existente, com a finalidade de reduzir ou suprimir as práticas mais prejudiciais ao meio ambiente.

Para melhor compreender tal situação, cabe analisar, primeiramente, as espécies de tributo e, então, verificar o caminho a ser seguido para concretizar a tributação ambiental no ordenamento jurídico brasileiro.

## **2.4 Espécies de tributos**

Entender as espécies de tributos é indispensável para concluir-se qual o mecanismo adequado para promover a preservação e a proteção ambiental.

Neste aspecto, limitaremos à explanação das espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro para, ao final, estabelecer um estudo mais aprofundado das taxas ambientais, a qual nós entendemos como o instrumento econômico juridicamente possível e eficaz para a proteção ambiental.

Conforme já visto anteriormente, a CRFB, no artigo 145, delimita as espécies tributárias existentes como: imposto, taxa e contribuição de melhoria. As espécies complementares trazidas pela doutrina - empréstimos compulsórios e contribuições compulsórias – não serão abordados neste estudo porque se demonstram totalmente ineficazes para o fim que se almeja.

O imposto vem definido no artigo 16 do CTN como o tributo “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Observa-se, assim, que a criação de imposto não depende de contraprestação estatal específica, relativa ao contribuinte, ou seja, o produto da arrecadação do tributo não está vinculado à execução de uma atividade pelo Estado.

Juliano Brito define imposto como

a mais tradicional das espécies tributárias, cuja cobrança está naturalmente conectada ao simples exercício da soberania parte do Estado, independentemente de qualquer justificativa ou de uma destinação específica ao produto da arrecadação. A destinação da receita dos impostos é genérica, servindo para fazer frente à despesa pública de modo geral.<sup>29</sup>

Diante disso, percebe-se que a utilização de impostos em favor dos bens ambientais fica dificultada no ordenamento jurídico brasileiro porque o produto da arrecadação não pode ser destinado, afetado, a determinado aparelhamento estatal

---

29 BRITO, Juliano. **Tributação ambiental**, p. 75.

ou paraestatal, muito menos a entidades privadas com finalidades de interesse público. Não podem, portanto, financiar a proteção ambiental.

Diferentemente dos impostos, as taxas estão vinculadas a uma contraprestação estatal e poderão ser instituídas pela utilização efetiva ou em potencial de um serviço, ou ainda pela realização de fiscalização, sendo por isso denominada de taxa de serviço ou taxa de polícia. As taxas são tributos que auxiliam o financiamento do Estado para a realização dos objetivos constitucionais a ele conferidos, resultando na satisfação indireta do estado social.

Nos impostos o contribuinte paga o tributo sem esperar uma contraprestação, enquanto que as taxas não tem natureza redistributiva, exigindo que a quantificação observe o ato estatal, a cobertura do seu custo ou a compensação pelo benefício que trouxe ao indivíduo.

Por sua vez, a contribuição de melhoria, conceituada no artigo 81 do CTN, está diretamente ligada a uma contraprestação estatal, da mesma forma que as taxas, porém relacionada ao custeio de uma determinada obra ou financiamento do Estado na realização dos objetivos constitucionais.

Até o momento atual, não há como falar em imposto ambiental no ordenamento jurídico brasileiro, pois ausente tal previsão na Constituição Federal.

Porém há possibilidade de se falar em “taxas ambientais”, proposta principal deste trabalho, como forma possível de tutelar o meio ambiente, o que será analisado a seguir.

### **3. TAXA AMBIENTAL**

No momento em que a história mundial passou à se importar com os direitos humanos, principalmente após os horrores da Segunda Guerra Mundial, o exercício dos direitos passou a se compatibilizar com os anseios da comunidade. Diante disso, a tributação passou a refletir uma contraprestação em favor da coletividade, com uma melhor redistribuição dos recursos. Surgiu, então, a teoria da capacidade contributiva.

Segundo Castro, ao longo da história é possível identificar três momentos distintos de critérios utilizados para a tributação: princípio da captação, princípio da equivalência e princípio da capacidade contributiva.<sup>30</sup>

No Brasil, a Constituição de 1988 mescla os ideais liberal e social, porquanto há princípios assistencialistas conjugados com princípios de livre mercado. A capacidade contributiva está expressamente prevista como princípio de justiça fiscal, graduando as espécies tributárias de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Porém, no âmbito das taxas, a aplicação desse princípio causa grave incongruência, pois não possuem estrutura natural apta a compatibilizar-se com tal princípio.

O sacrifício do princípio da capacidade econômica deve ser proporcionado por um controle triplo: idoneidade dos tributos ou elementos tributários ambientais para alcançar seu objetivo, constituindo um incentivo para a proteção ao meio ambiente; necessidade de lesão mínima, evidenciada pela ausência de outras medidas igualmente eficazes para fins de proteção ambiental com menor incidência sobre o direito dos interessados; controle de proporcionalidade mediante ponderação entre os benefícios ambientais e a lesão sofrida pelo princípio da capacidade econômica.<sup>31</sup>

José Marcos Domingos de Oliveira destaca que no campo das taxas, parecem admissíveis como fatos geradores o licenciamento, a fiscalização e a limpeza ou recuperação ambientais, servindo como base de cálculo o custo dos serviços de licenciamento e fiscalização, e o custo da limpeza ou recuperação correlacionável com volume de emissões, despejos ou produção de resíduos poluidores.<sup>32</sup>

O conceito de taxa não é consensual, embora a doutrina conclua que é devida ao Estado como contrapartida por um serviço essencial prestado ao particular.

---

30 CASTRO, João Pedro Almeida Viveiros de. Novos olhares sobre o princípio da capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v.21, n.112, p. 85-119, set./out. 2013, p. 85.

31 HERRERA MOLINA, Pedro Miguel. **Tributos ambientales. Derecho Tributario Ambiental** (Environmental tax law). La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario. Madrid: Coedición del Ministerio de Medio Ambiente y de la Editorial Marcial Pons, 2000, p. 163 (tradução nossa).

32 OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. 2ª ed. Rio de Janeiro, Renovar: 1999, p. 72.

A Constituição Brasileira, no artigo 145, II, estabelece que União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir taxas, “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

O mesmo conceito é trazido pelo CTN, no artigo 77:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Assim, tem-se que a taxa é uma espécie de tributo vinculada à uma prestação estatal. Essa prestação estatal, segundo doutrinadores tributários, deve ser relativa ao sujeito passivo individual, e não à coletividade em geral, sendo que o serviço público deve ser específico e divisível.<sup>33</sup>

É a chamada noção da referibilidade direta das taxas, segundo a qual, para ser possível a instituição de uma taxa, deve haver relação direta entre a atuação estatal e o obrigado ao seu pagamento.

No entanto, o reconhecimento absoluto de tal situação implicaria na impossibilidade de instituição de taxas ambientais, porquanto a atuação estatal da defesa do meio ambiente visa, acima de um direito individual, proteger um direito coletivo. E não um direito coletivo qualquer, mas um direito fundamental reconhecido constitucionalmente.

A atuação estatal, nesse caso, não se amolda apenas ao indivíduo, mas exige uma contraprestação em favor da coletividade.

Os doutrinadores tributários defendem que o critério individual das taxas visa coibir a cobrança de um preço que ultrapasse o benefício proporcionado pela administração, o que geraria sacrifício dos sujeitos passivos em prol da comunidade.

Por outro lado, há consensualidade no sentido de que enquanto tributo, a taxa serve como instrumento jurídico apto a auxiliar o Estado no cumprimento de seus deveres e objetivos, uma vez que pode ser utilizada tanto para a obtenção de recursos financeiros (fins fiscais), quanto para o atingimento de resultados econômicos, sociais ou políticos (fins extrafiscais).<sup>34</sup>

Carvalho conceitua taxa como sendo

---

33 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 33ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012, p. 436.

34 SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito**, p. 167.

[...] tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exibir forçosamente a medida da intensidade da participação do Estado.<sup>35</sup>

Para Aliomar Baleeiro taxa “é a contraprestação de serviço público, ou de benefício feito, posto à disposição, ou custeado pelo Estado, em favor de quem a paga, ou se este, por sua atividade, provocou a necessidade de criar-se aquele serviço público”.<sup>36</sup>

A Ministra Carmem Lúcia, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 554.951-SP, efetuou o seguinte conceito de taxa:

Diga-se, aliás, que no cálculo da taxa, não há como se exigir correspondência precisa com o valor despendido na prestação do serviço, ou, ainda, a adoção de fatores exclusivamente vinculados ao seu custo. O que a Constituição reclama é a ausência de completa identidade com a base de cálculo própria dos impostos e que, em seu cálculo, se verifique uma equivalência razoável entre o valor pago pelo contribuinte e o custo individual do serviço que lhe é prestado.<sup>37</sup>

Prega-se, assim, que o fato gerador da taxa não deve ser o exercício de atividade nociva ao meio ambiente, mas sim o exercício regular do poder de polícia prestado pelo Poder Público, para o controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

Diante disso, pode-se definir taxa como sendo a espécie tributária típica cuja obrigação tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

As taxas têm como pressuposto a contraprestação ao Estado de uma atividade ou serviço praticado a favor ou disponibilizado ao contribuinte e se sustentam na ideia proveniente da teoria da equivalência, segundo a qual o contribuinte deve arcar com os gastos públicos, tendo em conta a utilidade que lhe deriva das prestações do Estado.

---

35 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 38-39.

36 BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 244.

37 STF. RE 554951, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 15/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-227 DIVULG 18-11-2013 PUBLIC 19-11-2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 25 jul. 2016.

E essa atuação estatal pode consistir em um serviço público ou em um ato de polícia, direcionado, inclusive, a proteger um bem coletivo e um direito fundamental, como a proteção ao meio ambiente.

Por isso que se entende que a tributação mais fácil de concretizar de forma direcionada aos bens ambientais é através da instituição de taxas.

A taxa pode ter seu fato gerador vinculado a uma variável ambiental, como, por exemplo, a utilização de serviços em parques ecológicos administrados pelo Poder Público, ou a remuneração da atividade administrativa desenvolvida pelo Poder Público no licenciamento ambiental de alguma atividade potencialmente poluidora.<sup>38</sup>

Ela reflete um ideal econômico liberal, na medida em que está associada à imagem do indivíduo, pagando o preço de um bem porque deste bem extrai uma utilidade.<sup>39</sup>

No campo do direito ambiental, esse tributo vem sendo analisado por duas perspectivas: por um lado significa um meio para responsabilizar o contaminador financeiramente; por outro fixa um preço por sua atividade impondo um peso econômico ao responsável pelo custo ecológico.

Os fundamentos do direito ambiental nos oferecem as seguintes diretrizes para a configuração de medidas tributárias ecológicas: a Constituição não nos obriga a estabelecê-las, mas oferece um fundamento suficiente para isto através do dever constitucional de proteger o meio ambiente; os tributos podem atuar na zona de contaminação tolerada, mas indesejável; a titularidade dos bens ambientais não deve constituir uma nota determinante para o estabelecimento de tributos ambientais, dado que se baseiam na vinculação dos bens ao interesse ambiental; a configuração do tributo ambiental deve estar estreitamente relacionada com a origem da contaminação que se quer combater.<sup>40</sup>

A chave está em considerar que os bens ambientais, independente de sua titularidade, estão vinculados a fins de preservação que garantem seu desfrute pelas futuras gerações.

---

38 BRITO, Juliano. **Tributação ambiental**, p. 100.

39 BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. Taxas: equivalência e igualdade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v.22, n.119, p. 33-46, nov./dez. 2014, p. 34.

40 HERRERA MOLINA, Pedro Miguel. **Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**, p. 53 (tradução nossa).

Nenhum princípio constitucional exclui a quantificação das taxas de acordo com as finalidades do ordenamento. O limite do custo do serviço tem respaldo nos princípios da igualdade e proporcionalidade, porém podem ceder frente a outras finalidades com relevância constitucional sempre que se realize o controle de proporcionalidade.

Assim, conclui-se que o importe e o cálculo do custo das taxas pelo uso de bens ambientais tem como limite o custo médio para evitar a deterioração ambiental.

No tocante às taxas ecológicas, a jurista portuguesa Claudia Alexandra Dias Soares se posiciona pela sua maior eficácia como tributo direcionado à proteção ambiental e como forma de possibilitar a implementação de políticas ambientais. A autora as classifica em cinco espécies: taxas sobre a poluição, taxas administrativas *lato sensu*, taxas sobre os produtos, taxas devidas por licenças e taxas devidas pela utilização do domínio público.<sup>41</sup>

A análise das taxas ambientais deve ser realizada diante da conclusão de que a proteção ao meio ambiente se constitui em direito fundamental de âmbito constitucional.

As taxas podem ter finalidade iniciativa (mudança de comportamentos), financeira (produzir receitas a serem utilizadas na antipoluição) ou para alimentar o orçamento geral, pois tem como princípio o reconhecimento de que quem protege o meio ambiente natural está prestando um serviço ao planeta e, por isso, pode ser remunerado.

Sobre o caráter compulsório da taxa, Roberto Ferraz salienta que a taxa:

[...] caracteriza-se pela compulsoriedade tanto no tocante à fruição ou sofrimento do serviço público específico e divisível especificamente prestado ao contribuinte, ou apenas posto a sua disposição, querendo dizer essa expressão que o serviço é obrigatório, isto é, que será prestado pelo Estado independentemente da vontade do cidadão por ele atendido. Igualmente nas taxas pelo exercício do poder de polícia, em que há fiscalização (efetiva ou potencial real) e não serviço, a compulsoriedade é a mesma, queira o contribuinte ou não ficará sujeito à fiscalização e conseqüentemente ao pagamento da taxa correspondente.<sup>42</sup>

Em ambos os casos há identidade de estrutura na definição do por quê se haverá de pagar a taxa, ou seja, porque o Estado assim decidiu no exercício de seu poder de estabelecer a política de limitação à liberdade do cidadão ou de imposição de serviço.

---

41 SOARES, Claudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente**, p. 167.

42 FERRAZ, Roberto. **Taxa: instrumento de sustentabilidade**, p. 185.

Por isso que a taxa possui natureza compulsória, em função da decisão do Estado de estabelecer a política de limitação da liberdade individual ou sobre à imposição de atividade ou serviço.

Esse caráter constitui a taxa como meio para viabilizar atividades essenciais ao bem comum, como as práticas de proteção ambiental.

Há opiniões divergentes, no sentido de que a taxa estaria imbuída de caráter contraprestacional e remuneratório do custo da prestação do serviço público específico e divisível ou com a atividade que reflita o poder de polícia, tal como defende Estevão Horvarth. Não poderia, portanto, ser utilizada para fins de estímulo de condutas.<sup>43</sup>

Porém, mesmo respeitando a razoabilidade entre o valor exigido a título de taxa e a despesa da atuação estatal, a taxa admite um aspecto extrafiscal, tal como defende Luiz Alberto Pereira Filho: “o legislador poderá, no entanto, instituir taxa com o intuito de desestimular determinado comportamento do sujeito passivo”.<sup>44</sup>

Diante desse estudo, percebe-se o caráter extrafiscal da espécie tributária denominada “taxa”, bem como a possibilidade concreta de ser utilizada para fins de proteção ambiental, amoldando-se como fonte de recursos para possibilitar o alcance do Estado no cumprimento de seu dever constitucional de proteger o meio ambiente, mantendo-o equilibrado para as presentes e as futuras gerações.

Para tanto, como vimos acima, há necessidade de se relativizar o direito tributário e seus princípios, conjugando-o de forma ponderada com os princípios ambientais para possibilitar a preservação do meio ambiente.

A partir do momento em que há uma conscientização da necessidade de se resguardar os bens ambientais como pressuposto essencial à preservação da vida humana no planeta, conferindo ao meio ambiente o status de direito fundamental constitucional, a relativização do direito tributário é certa para possibilitar a instituição de taxas ambientais como forma de propiciar ao Estado a consecução do fim ambiental.

---

43 HORVARTH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 95.

44 PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As taxas no sistema tributário brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 59.



## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Mudanças nas políticas públicas precisam ocorrer, de forma efetiva e interessada em conduzir transformações sociais ajustadas a ações preventivas e protetivas do meio ambiente.

A preocupação com problemas ecológicos introduz uma mudança na visão de mundo por parte da sociedade mundial e surge um novo paradigma de desenvolvimento em que a ética social induz a mudança de comportamento perante a natureza.

Com a valorização da natureza dá-se mais importância ao planejamento das cidades e impulsiona interesses em determinar a efetivação de uma política pública ambiental tributária extrafiscal.

A solidariedade coletiva constitui o fundamento jurídico da proteção ambiental e do dever de contribuir ao sustento dos gastos públicos, inclusive por meio de tributos ambientais.

As políticas ambientais devem se valer mais incisivamente dos instrumentos tributários e econômico-financeiros, com o objetivo primordial de incentivar a observância de seus princípios e preceitos, preferencialmente no âmbito da prevenção.

O êxito e a efetividade da proteção ambiental dependem da associação de medidas de desestímulo à degradação ambiental e de medidas de incentivo à prevenção, calcadas em atrativos econômico-financeiros.

Esse fundamento, aliado à extrafiscalidade dos tributos, faz com que os princípios de direito tributário sejam relativizados e ponderados de forma conjunta com os princípios ambientais, de forma a propiciar ao Estado a promoção e execução de seu dever de proteção ambiental, garantia e direito fundamental previsto constitucionalmente.

As taxas ambientais surgem, então, como uma alternativa possível e eficaz para promover a obtenção de recursos financeiros pelo Poder Público, necessários para colocar em prática seu dever de proteção e de preservação do meio ambiente sadio e equilibrado para as presentes e futuras gerações.

## REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

ALEXY, Robert. **Teoria de Los Derechos Fundamentales**. Madrid: Fateso, 1993. Disponível em: <[www.iedf.org.mx/sites/DDHH/publicaciones/01.pdf](http://www.iedf.org.mx/sites/DDHH/publicaciones/01.pdf)>. Acesso em: 12 jul. 2016.

ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho tributário ante la constitucionalización del derecho a um medio ambiente sano. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 445-525.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. Algumas reflexões sobre os direitos humanos e suas gerações. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v.100, n.908, p. 173-202, jun. 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. Taxas: equivalência e igualdade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v.22, n.119, p. 33-46, nov./dez. 2014.

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

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Senado Federal, 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 15 dez. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 554951, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 15/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-227 DIVULG 18-11-2013 PUBLIC 19-11-2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 25 jul. 2016.

BRITO, Juliano. **Tributação ambiental**. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2011.

BURSZTYN, Maria Augusta. BURSZTYN, Marcel. **Fundamentos de política e gestão ambiental: caminhos para a sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Garamond, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTRO, João Pedro Almeida Viveiros de. Novos olhares sobre o princípio da capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v.21, n.112, p. 85-119, set./out. 2013.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312-332.

FERRAZ, Roberto. **Taxa: instrumento de sustentabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GAGO RODRÍGUEZ, Alberto e LABANDEIRA VILLOT, Xavier. **La Reforma Fiscal Verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales**. Madrid: Mundi Prensa, 1999.

GONZALES, Saturnina Moreno. Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria. **Quincena Fiscal**, n. 22, 2013, p. 117-162.

HERRERA MOLINA, Pedro Miguel. **Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

\_\_\_\_\_, Pedro Miguel. **Tributos ambientales. Derecho Tributario Ambiental** (Environmental tax law). La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario. Madrid: Coedición del Ministerio de Medio Ambiente y de la Editorial Marcial Pons, 2000.

HORVARTH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 33ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

MARCOS, Patrícia Rossi. A tributação ambiental como instrumento para o desenvolvimento sustentável. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**. Belo Horizonte, v.12, n.71, p. 71-78, set./out. 2013.

MARTÍN MATEO, Ramón. **Manual de Derecho Ambiental**. 3ª ed. Navarra: Aranzadi, 2003.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2004.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As taxas no sistema tributário brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2002.

PORTELLA, André. Conceito de tributo no direito comparado: Brasil e Espanha. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.19, n.101, p. 141-167, nov./dez. 2011.

ROSEMBUJ, Tulio. **Los tributos y la protección del medio ambiente**. Madrid: Marcial Pons, 1995.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o icms ecológico. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, RT v.38, abr. 2005, p. 99-120.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito**. Curitiba: Juruá, 2007.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente**. Coimbra: Coimbra editora, 2001.

SOUZA FILHO, Vano Sérgio Reis de. Tributação ambiental: a possibilidade da cobrança de tributos visando à defesa do meio ambiente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 20, p. 322-346, mar./abr. 2011.

TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 79-95.