

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E EXTRAFISCALIDADE: REFLEXÕES ENTRE O  
BRASIL E A NATUREZA COMO SUJEITO DE DIREITOS NA CONSTITUIÇÃO DA  
REPÚBLICA DO EQUADOR DE 2008**

**GUSTAVO DE ALMEIDA FERRACINI**

**RIO DE JANEIRO  
2020/2**

**GUSTAVO DE ALMEIDA FERRACINI**

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E EXTRAFISCALIDADE: REFLEXÕES ENTRE O  
BRASIL E A NATUREZA COMO SUJEITO DE DIREITOS NA CONSTITUIÇÃO DA  
REPÚBLICA DO EQUADOR DE 2008**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito), pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

**RIO DE JANEIRO  
2020/2**

## CIP - Catalogação na Publicação

F368t Ferracini, Gustavo de Almeida  
Tributação ambiental e extrafiscalidade:  
reflexões entre o Brasil e a natureza como sujeito  
de direitos na Constituição da República do Equador  
de 2008 / Gustavo de Almeida Ferracini. -- Rio de  
Janeiro, 2021.  
124 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

1. Tributação ambiental. 2. Extrafiscalidade. 3.  
Direitos da natureza. I. Maneira, Eduardo, orient.  
II. Título.

**GUSTAVO DE ALMEIDA FERRACINI**

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E EXTRAFISCALIDADE: REFLEXÕES ENTRE O  
BRASIL E A NATUREZA COMO SUJEITO DE DIREITOS NA CONSTITUIÇÃO DA  
REPÚBLICA DO EQUADOR DE 2008**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito), pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação:    /    /    .

Banca Examinadora:

---

**Professor Dr. Eduardo Maneira - Orientador**

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

**RIO DE JANEIRO**  
**2020/2**

A Deus, que me colocou no caminho que até aqui conduziu, garantindo que até mesmo nos momentos de dor a paz prevalecesse.

Aos meus pais, Claudemir e Claudia, pelo apoio fraterno, paciente e incondicional em todos os anos e momentos gloriosos ou difíceis, pelo carinho, pelo honroso amor e pelas lições que sem dúvida levarei por toda a vida.

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, novamente, por que de todas as repetições nenhuma bastaria para demonstrar a grandiosidade que tiveram em todas as glórias até aqui conquistadas, principalmente no curso de toda a graduação. Pela paciência, pelo afeto e pela sabedoria com que sempre me apoiaram. Pelos princípios ensinados e praticados, que me garantiram, ao largo de toda a vida, uma visão solidária e irremediável pela paz.

Ao meu irmão, Guilherme, amigo e companheiro de todos os momentos.

Aos meus avós, Lázaro e Dora, fundamentais pelo estímulo, ânimo e apoio carinhoso para, a despeito de todas as incertezas, seguir firme no caminho escolhido, sem titubear.

Aos meus avós, Claudio e Tereza, que, embora não mais entre nós, se fazem presentes na memória e asseguram que o caminho não seja desviado.

À toda minha família, Almeida e Ferracini, cujo incentivo e carinho foram fundamentais para chegar até aqui.

Ao professor Dr. Eduardo Maneira, nobre tributarista, pela orientação de tamanha estima.

A todos os meus amigos que fizeram da minha passagem pelo Rio de Janeiro a melhor possível, em especial, à República TabaCana, em nome de Rafael Perri, João Pedro Nogueira Abdo, Otávio Setti, Victor Russo, Lucca Pedrario, Edgar Galdino, Maria Clara Assunção, Felipe Bertoni e Humberto Lira, João Marcos Baggio, Matheus Zanon, Matheus Faccioli, Matheus Cerqueira, Clarissa Toshie, Luíza Helena, Isabela Coimbra, Marcos Gabriel, Jade Seibnitz, Beatriz Campos, Rebeca Sena, Paulo Bull, Patrick Stern, Manitou Lobato, Arthur Souza, Bernardo Araújo e ao Olimpo, em nome de Pedro Amaral, Matheus Mindua, Fernando Souza, Daniel Araújo e Matheus Rodrigues.

A todos os amigos que desde o começo se fizeram presentes, em especial, e com as escusas daqueles que porventura se venha a esquecer, Raquel Palazzini, Carolina Lisboa, Rebecca Fontes, Maria Luiza Miranda, Matheus Menezes, Roque Militim, Pedro Oliveira, Maria Aline e Ingrid Grandini.

Aos primos e amigos, André Ferracini, João Marcos de Almeida Ferraz, Leandro Lenharo e Letícia Lenharo e aos amigos jauenses Rafael Perlati, Marco Aurélio Giaconi, Otávio Macacari, Victor Neves, Fernando Perobelli, Kaio Viana, João Pedro Capobianco e tanto outros cuja amizade e fraternidade é de enorme apreço.

À Faculdade Nacional de Direito, à Universidade Federal do Rio de Janeiro e a todo o corpo docente, que garantem um ensino de excelência e resistência em tempos tão sombrios.

## RESUMO

A proteção do meio ambiente é tema cada vez mais atual e necessário. O aumento das emissões de carbono e novos desastres ambientais, como a Pandemia da Covid-19, inauguraram uma nova rodada de discussões sobre a relação entre o desenvolvimento econômico a natureza. Nesse sentido, a extrafiscalidade ambiental se torna de grande valia para direcionar os agentes econômicos desestimulando-os de condutas degradantes, bem como para internalizar os custos da reparação de danos ambientais nos processos produtivos e de consumo ora poluidores. A extrafiscalidade é comumente correlata ao Princípio do Poluidor-Pagador, fundamentado sobre uma proteção da natureza de caráter antropocêntrico, enquanto direito humano a um meio ambiente equilibrado. A tributação ambiental então se torna mecanismo assegurador da dignidade da pessoa humana. Entretanto, a Constituição da República do Equador de 2008 representou uma quebra de paradigmas, dotando a natureza enquanto sujeito de direitos, a partir de uma lógica biocêntrica e se irradiando por todo o ordenamento jurídico, no movimento que ficou conhecido como Novo Constitucionalismo Latino-Americano. Nesse sentido, o presente estudo pretende conhecer o impacto da titularidade de direitos da natureza sobre a política fiscal e a extrafiscalidade ambiental, bem como verificar sua fundamentação sobre o Princípio do Poluidor-Pagador. Além disso, pretende-se analisar as similitudes e diferenças entre o caso brasileiro e o caso equatoriano, no tocante ao fundamento da extrafiscalidade sobre a proteção da natureza.

**Palavras-chave:** “Extrafiscalidade”; “Tributação ambiental”; “Direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado”; “Direitos da natureza no Equador”.

## ABSTRACT

The protection of the environment is an increasingly current and necessary theme. The increase in carbon emissions and new environmental disasters, such as the Covid-19 Pandemic, inaugurated a new round of discussions on the relationship between economic development and nature. In this sense, environmental extrafiscality becomes of great value, to direct economic agents to discourage them from degrading conduct, as well as to internalize the costs of repairing environmental damage in the productive and consumption processes that are now polluting. Extrafiscality is commonly correlated with the Polluter Pays Principle, based on anthropocentric nature protection, as a human right to a balanced environment. Environmental taxation then becomes a mechanism that ensures the dignity of the human person. However, the 2008 Constitution of the Republic of Ecuador represented a breakdown of paradigms, endowing nature as a subject of rights, based on a biocentric logic and spreading throughout the legal system, in the movement that became known as New Latin American Constitutionalism. In this sense, the present study intends to know the impact of the ownership of rights of nature on the fiscal policy and the environmental extrafiscality, as well as to verify its foundation on the Principle of the Polluter. In addition, it is intended to analyze the similarities and differences between the Brazilian case and the Ecuadorian case, with regard to the basis of extrafiscality on the protection of nature.

**Keywords:** “Extrafiscality”; “Environmental taxation”; “Right to an ecologically balanced environment”; “Nature rights in Ecuador”.



## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CRE – Constituição da República do Equador de 2008

TULSA – Texto Unificado de Legislação Secundária do Ministério do Meio Ambiente do Equador

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

TCFA – Taxa de Coleta e Fiscalização Ambiental

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CTN – Código Tributário Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

RE – Recurso Especial

ED – Embargos de Declaração

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>1. ASPECTOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL</b> .....	18
1.1 O Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.....	18
1.2 Externalidades: instrumentos econômicos e as Abordagens Pigouvianas e Coaseanas .....	22
1.3 Princípio do Poluidor-Pagador .....	26
1.4. Extrafiscalidade e meio ambiente.....	28
1.5. Os Tributos Ambientais .....	34
<b>2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E AS ESPÉCIES DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL</b> .....	40
2.1. Princípio da Igualdade .....	40
2.2. Princípio da Legalidade e da Reserva de Lei .....	42
2.3. Vinculação de receitas .....	46
2.4. Capacidade Contributiva .....	49
2.5. A extrafiscalidade nas espécies de tributos ambientais .....	55
2.5.1 Impostos .....	56
2.5.2 Taxas .....	59
2.5.3 Contribuições de Melhoria .....	63
2.5.4 Contribuições Especiais.....	65
2.5.5 Contribuições de intervenção no domínio econômico.....	656
<b>3. A NATUREZA COMO SUJEITO DE DIREITOS NA CONSTITUIÇÃO DO EQUADOR DE 2008</b> .....	69
3.1. O Novo Constitucionalismo Latino-Americano, a Plurinacionalidade, a Interculturalidade, o Bem Viver e a Natureza.....	69
3.2 Os Direitos da Natureza e o Direito a Viver em um Meio Ambiente Sano.....	75
3.3 As Críticas e a Defesa dos Direitos da Natureza .....	85
<b>4. TRIBUTAÇÃO E A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL NO EQUADOR</b> .....	93
4.1 Os Tributos, o Princípio do Desenvolvimento Sustentável e a Política Fiscal.....	93
4.2 O Princípio do Poluidor-Pagador e os Direitos da Natureza .....	98
4.3 A Extrafiscalidade Ambiental no Equador .....	101
4.4 Os Limites da Tributação Ambiental no Equador .....	104
4.5 A Extrafiscalidade Ambiental e os Direitos da Natureza .....	107
<b>CONCLUSÃO</b> .....	110
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	120

## INTRODUÇÃO

Parece ser consenso na sociedade contemporânea que a relação homem-natureza não pode ser desprezada. A natureza, elemento fundamental para se pensar em dignidade da pessoa humana nos tempos modernos, notadamente vem sendo cada vez mais violentada por ações antrópicas. Não há que se falar em dignidade da pessoa humana, em pleno século XXI, portanto, onde a água disponível para consumo esteja contaminada ou o ar que se respira esteja repleto de gases tóxicos e causadores de problemas respiratórios.

Entretanto, a partir do século XX, a proteção do meio ambiente deixou de ser difundida apenas nos círculos das ciências naturais e chegou aos principais debates mundiais de filosofia, políticas públicas, gestão, economia e, como não poderia deixar de ser, no direito. Nesse sentido, por exemplo, o desenvolvimento sustentável alcançou as mesas de negócios, bem como passou a ser disciplinado através de tratados internacionais, constituições e leis.

Por outro lado, quanto mais se desenvolvia o modo de produção capitalista e a sociedade contemporânea, altamente dependente de grandes taxas de produtividade e consumo, mais se presenciavam desastres ambientais globais. Deve-se diferenciar, portanto, os desastres meramente naturais, causados pelos próprios ciclos da natureza, dos desastres de origem antrópica, ou seja, causados pela interferência humana, direta ou indireta.

Neste sentido, os desastres de origem antrópica têm grande relevância, dado que podem ser evitados. Ressalte-se, por exemplo, os desastres oriundos das bombas de Hiroshima e Nagasaki em 1945 e do acidente nuclear de Chernobyl em 1986, com milhares de pessoas, animais e plantas mortos em raios de quilômetros e efeitos radioativos que perduram durante décadas.

No Brasil, podem ser citados vários desastres, entre eles o vazamento de óleo na Baía de Guanabara, no Rio de Janeiro, em 2000; o vazamento de óleo na Bacia de Campos, também no Rio de Janeiro, em 2011; o rompimento da barragem de Mariana, em Minas Gerais, em 2015; e o rompimento da barragem de Brumadinho, em Minas Gerais, em 2019.

Por outro lado, existem degradações ambientais mais sutis, que decorrem de pequenos impactos acumulados ao longo de anos ou décadas e causadas pelos processos produtivos da economia mundial.

Não é segredo que no ano 2019 teve origem na cidade de Wuhan, na China, a pandemia da Covid-19, que se alastrou por todo o globo e se estendeu pelos anos de 2020 e 2021, ainda sem solução. Conforme alguns estudos, a pandemia, enquanto zoonose, transmitida de animais

para humanos, foi gestada pelo impacto humano na natureza, notadamente pelo aumento de demanda por carnes, a agricultura intensiva, as mudanças climáticas, o manejo insustentável dos recursos naturais e a mercantilização de animais selvagens<sup>1</sup>.

Além disso, no caso da América Latina, se tem que o desenvolvimento do agronegócio, enquanto processo produtivo de grande escala, monocultor e voltado para a exportação, foi responsável por 70% do desmatamento na região entre 2000 e 2010, especialmente na Amazônia, conforme estudo da FAO (Organização das Nações Unidas para a Alimentação e Agricultura)<sup>2</sup>.

Portanto, a proteção ambiental torna-se tema ainda mais relevante após tais acontecimentos e com o avanço da ciência e das tecnologias voltadas para o mapeamento de áreas desmatadas, a mensuração de graus de poluição e o rastreamento de pegadas de carbono, por exemplo.

O tema da proteção do meio ambiente passa a ter um maior destaque a partir do marco enunciado com a Conferência de Estocolmo em 1972 e com a Rio 92, ambas voltadas para as questões da natureza. Nelas, foi relacionada a tutela do meio ambiente com o princípio da dignidade da pessoa humana e a solidariedade com as gerações futuras, bem como elaborado o conceito de desenvolvimento sustentável e o princípio do poluidor-pagador, de vital relevância para este estudo<sup>345</sup>.

No caso da América Latina, por sua vez, no final da década de 90, com a região recém libertada das ditaduras dos anos 60, 70 e 80, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 representou uma enorme ruptura de paradigma, ao tratar de forma ampla, no escopo do texto constitucional, a proteção ambiental, enquanto direito humano ao meio ambiente equilibrado, vinculado à dignidade da pessoa humana.

---

<sup>1</sup> SUSTENTAREA. **COVID-19 e a degradação do meio ambiente**. Disponível em: <http://www.fsp.usp.br/sustentarea/2020/11/14/covid-19-e-a-degradacao-do-meio-ambiente/>. Acesso em: 10 fev. 2021.

<sup>2</sup> FAO. **FAO: Agronegócio foi responsável por quase 70% do desmatamento na América Latina**. Disponível em: <http://www.fao.org/americas/noticias/ver/pt/c/425810/>. Acesso em: 10 fev. 2021.

<sup>3</sup> CETESB. **Declaração da Conferência de ONU no Ambiente Humano**. Disponível em: [https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wp-content/uploads/sites/36/2013/12/estocolmo\\_mma.pdf](https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wp-content/uploads/sites/36/2013/12/estocolmo_mma.pdf). Acesso em: 10 fev. 2021.

<sup>4</sup> BRASIL. Senado Federal. **Conferência Rio-92 sobre o meio ambiente do planeta: desenvolvimento sustentável dos países**. <http://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/rio20/a-rio20/conferencia-rio-92-sobre-o-meio-ambiente-do-planeta-desenvolvimento-sustentavel-dos-paises.aspx>. Acesso em: 10 fev. 2021.

<sup>5</sup> OECD. **The Polluter Pays Principle**. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264044845-en.pdf?expires=1620261291&id=id&accname=guest&checksum=6C4EAE444FFB3CD63185EC053C793CB>. Acesso em: 10 fev. 2021.

Após os anos 2000, entretanto, com a América Latina vivendo o período que se convencionou chamar de Maré Rosa, a partir da ascensão de diversos governos populares ao largo de Brasil, Equador, Bolívia, Venezuela e Argentina, a Constituição da República do Equador de 2008 representou uma nova quebra de paradigmas, em grau ainda maior, na medida em que reconheceu a natureza enquanto titular de direitos, fato inédito da história mundial.

Neste sentido, se teve a partir das declarações já citadas, de Estocolmo em 72 e do Rio em 92, bem como da CF/88 no Brasil, um movimento na seara tributária afim de incentivar e estudar a utilização dos tributos enquanto instrumentos econômicos voltados à proteção da natureza, da forma em que possam onerar determinadas atividades e desestimular certas condutas poluidoras.

Por isso, a tributação ambiental passou a ser tema de extrema relevância e, a partir da titularidade de direitos concedida à natureza com a CRE, o presente estudo tem o objetivo de mensurar em qual medida tal determinação irradiou efeitos ou não até a extrafiscalidade, fundamento dos tributos ambientais, dado que permitem aos tributos que cumpram finalidades diversas da arrecadatória.

Assim, o estudo buscou compreender quais as principais diferenças entre a extrafiscalidade ambiental no Brasil e no Equador, quais seus limites e qual a influência dos direitos da natureza assegurados pela CRE na extrafiscalidade da tributação ambiental.

Logo, no primeiro capítulo, buscou-se apreender a natureza jurídica da proteção ao meio ambiente no Brasil, o princípio do poluidor pagador, a origem da utilização dos tributos enquanto instrumentos econômicos para a proteção ambiental, os fundamentos da extrafiscalidade no caso brasileiro, bem como os aspectos gerais e abstratos acerca dos tributos ambientais, notadamente sua distinção entre tributos ambientais em sentido amplo e tributos ambientais em sentido estrito.

No segundo capítulo, por sua vez, se passou a analisar os limites da tributação ambiental no caso brasileiro, notadamente os princípios da igualdade, da legalidade e a capacidade contributiva e vinculação de receitas. Além disso, compreendeu-se a maneira pela qual a extrafiscalidade se manifesta nas principais espécies tributárias no Brasil e como elas podem ser utilizadas para a proteção ambiental.

No terceiro capítulo, perquiriu-se pesquisar a titularidade de direitos conferida à natureza na Constituição da República do Equador de 2008, sua origem no Novo Constitucionalismo Latino-Americano, as noções de plurinacionalidade e interculturalidade, o papel dos povos indígenas no processo constituinte e sua relação com a natureza (conhecida pelos povos andinos como Pacha Mama), os fundamentos do Bem Viver ou Sumak Kawsay.

Além disso, procurou-se dispor sobre os direitos da natureza em espécie, quais sejam, os de existência, manutenção, regeneração e restauração e as principais críticas envolvidas na titularidade de direitos à natureza.

No quarto capítulo, por sua vez, foi possível discorrer acerca da forma de Estado adotada a partir da CRE, dos objetivos da política econômico e fiscal e do modelo de desenvolvimento econômico escolhido pela Constituição, o conceito de tributo, as espécies tributárias e os aspectos gerais da tributação no Equador, o princípio do poluidor pagador no caso equatoriano, bem como os fundamentos da extrafiscalidade no país conforme a doutrina e a lei e sua relação com os direitos da natureza, além dos limites estabelecidos para a tributação ambiental no Equador.

A justificativa para a pesquisa centra-se na urgência atribuída à problemática ambiental e o aumento da degradação ambiental oriunda dos processos antrópicos de produção e consumo no desenvolvimento econômico. Portanto, entende-se por razoável a necessidade de compreensão de meios jurídicos a serem utilizados para disciplinar tais processos produtivos e controlar a ânsia econômica de agentes do mercado que por vezes não medem as consequências de seu impacto ambiental.

Além disso, com o novo paradigma erigido pela Constituição do Equador de 2008, trata-se de tema de mais alta relevância compreender em qual medida a titularidade de direitos conferida à natureza foi capaz de repercutir sobre a tributação ambiental, especificamente seu fundamento na extrafiscalidade.

Quanto à metodologia utilizada foi escolhido método de pesquisa qualitativa através de bibliografias, principalmente por pesquisa básica, mediante pesquisa exploratória e explicativa, com a utilização de documentação direta e indireta, bem como a investigação teórica a partir dos conceitos expostos e análise crítica dos resultados.

Foram utilizadas doutrinas dos principais pesquisadores na temática, de artigos acadêmicos e de informação em periódicos, tais como revistas e boletins, sites da internet e documentos como constituições, leis e jurisprudências.

Nesse sentido, no tocante à análise do ordenamento jurídico e das posições doutrinárias brasileiras, foram utilizadas fundamentalmente as contribuições de Celso Pacheco Fiorillo, Heleno Taveira Torres, Paulo de Barros Carvalho, Regina Helena Costa, Leandro Paulsen, Fabiano Melo, José Marcos Domingues de Oliveira, Pedro M. Herrera Molina, Carlos Eduardo Peralta Monteiro, Janssen Murayama, Breno Ladeira Kingma Orlando, Daniel Mariz Gudino, Ernesto Johannes Trouw, Fábio Fraga Gonçalves e Igor Muniz, além de artigos disponíveis principalmente na plataforma digital SciELO.

Além disso, foi inspecionada a Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei nº 5.172/1966, notadamente conhecida como Código Tributário Nacional, além da Lei nº 6.938/81, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. Outrossim, foram analisadas as Declarações de Estocolmo<sup>6</sup> e documentação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>7</sup>.

Para os aspectos do Brasil, a pesquisa realizada nas plataformas digitais foi orientada segundo as seguintes palavras chaves: “direito ao meio ambiente equilibrado”, “direito ao meio ambiente equilibrado na Constituição do Brasil”, “direito tributário ambiental”, “direito tributário ambiental no Brasil”, “tributação ambiental”, “extrafiscalidade ambiental”, “tributação ambiental e extrafiscalidade”, “princípio do poluidor pagador”, “princípio do poluidor pagador e extrafiscalidade”, “princípio do poluidor pagador e extrafiscalidade” e “instrumentos econômicos e proteção ambiental”. A partir dos resultados obtidos, foram filtrados os artigos publicados em periódicos especializados sobre a temática do meio ambiente, bem como dos pesquisadores e doutrinadores notadamente reconhecidos pela excelência na abordagem da matéria. Em seguida, a partir destes resultados, portanto, foi realizado fichamento de todos os textos obtidos.

Em um segundo momento, foram utilizadas doutrinas e estudos referentes à titularidade de direitos da natureza no Equador, notadamente os dos professores Fábio Corrêa Souza de Oliveira, Antonio Herman Benjamin, Alberto Acosta, Esperanza Martínez, César Montaña Galarza, Liliana Estupinan Achury, Claudia Storini, Rubén Martínez Dalmau, Fernando Antonio de Carvalho Dantas, José Rubens Morato Leite, Flávia França Dinnebier, Antonio Carlos Wolkmer, Maria de Fátima S. Wolkmer, Debora Ferrazzo, Giorgia Pavani, Roberto Viciano Pastor, Farith Simon, Natália Greene e Gabriela Muñoz.

Além disso, no tocante aos aspectos tributários do Equador foram utilizadas as contribuições de César Montaña Galarza, Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, Gabriela Judith Valdivieso Ortega, Judith Yáñez Villavicencio, Ana Maria Remache Sagva, Nicolás Oliva, Ana Rivadeneira Alava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo, Vanessa Cadena Aldaz, Gladys Eulalia Correa Terán.

---

<sup>6</sup> CETESB. **Declaração da Conferência de ONU no Ambiente Humano**. Disponível em: [https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wp-content/uploads/sites/36/2013/12/estocolmo\\_mma.pdf](https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wp-content/uploads/sites/36/2013/12/estocolmo_mma.pdf). Acesso em: 10 fev. 2021.

<sup>7</sup> OECD. **The Polluter Pays Principle**. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264044845-en.pdf?expires=1620261291&id=id&accname=guest&checksum=6C4EAE444FFB3CD63185EC053C793CB>. Acesso em: 10 fev. 2021.

As doutrinas, artigos e documentos referentes ao caso equatoriano foram obtidas fundamentalmente através dos instrumentos de pesquisas digital das principais universidades equatorianas, notadamente a Universidade Andina Simón Bolívar, Universidad de Cuenca, Universidad de Guayaquil, Universidad Nacional de Loja, Universidad Central del Ecuador e Universidade Del Azuay, bem como da Universidade Pública de Navarra, na Espanha. Além disso, foram utilizados estudos do Centro de Estudios Fiscales do Servicio de Rentas Internas do Equador e outros artigos obtidos através da plataforma SciELO.

Os documentos analisados ao respeito do Equador foram a Constituição da República do Equador de 2008<sup>8</sup>, o Código Tributário do Equador, o Texto Unificado de Legislacion Secundaria do Medio Ambiente<sup>9</sup>, dado pelo Decreto Ejecutivo nº 3.516 e alterado em 04 de maio de 2015. Os documentos foram obtidos principalmente através dos sites do Governo do Equador e da Assembleia Nacional Constituinte.

Para o caso equatoriano, a pesquisa nas plataformas digitais já citadas se orientou através das seguintes palavras chaves: “direitos da natureza”, “direitos da natureza no Equador”, “direitos da natureza na Constituição do Equador de 2008”, “derechos de la naturaleza”, “derechos de la naturaleza en Ecuador”, “derechos de la naturaleza y el Ecuador”, “derechos de la naturaleza en la Constitución de la República del Ecuador de 2008”, “Constitución de la República del Ecuador de 2008 y los derechos de la naturaleza”, “tributação ambiental no Equador”, “tributação ambiental e extrafiscalidade no Equador”, “direito tributário ambiental no Equador”, “direito tributário ambiental e a Constituição do Equador de 2008”, “extrafiscalidade ambiental e a Constituição do Equador de 2008”, “direito tributário ambiental e os direitos da natureza no Equador”, “direitos da natureza a tributação ambiental no Equador”, “extrafiscalidade ambiental e os direitos da natureza no Equador”, “derecho tributário en Ecuador”, “derecho tributário ambiental en Ecuador”, “tributación ambiental en Ecuador”, “tributación ambiental y extrafiscalidad en Ecuador”, “derecho tributário ambiental y la Constitución de La República Del Ecuador de 2008”, “derecho tributário ambiental y los derechos de la naturaleza en Ecuador”, “tributación ambiental y los derechos de la naturaleza en Ecuador”, “derechos de la naturaleza y tributos ambientales”, “derechos de la naturaleza y

---

<sup>8</sup> REPÚBLICA DO EQUADOR. **Constitución.** Disponível em: <http://archivobiblioteca.asambleanacional.gob.ec/2008issuu-espanol>. Acesso em: 10 fev. 2021.

<sup>9</sup> REPÚBLICA DO EQUADOR. **Texto unificado legislacion secundaria, medio ambiente.** Disponível em: [https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-09/TEXTO\\_UNIFICADO\\_LEGISLACION\\_SECUNDARIA\\_i.pdf](https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-09/TEXTO_UNIFICADO_LEGISLACION_SECUNDARIA_i.pdf). Acesso em: 10 fev. 2021.



extrafiscalidade”, “derechos de la naturaleza y extrafiscalidade ambiental”, “extrafiscalidad y derechos de la naturaleza”.

A partir dos resultados obtidos, foram filtrados os artigos publicados em periódicos específicos sobre o tema, bem como os disponíveis nas principais universidades do Equador, dando maior preferência para teses de doutorado e livros especializados. Foi observada também a excelência dos pesquisadores na temática, principalmente através da comparação com títulos acadêmicos obtidos e com recomendações dadas principalmente pela Universidad Andina Simón Bolívar. Cite-se que a Universidade ora se encontra sob a reitoria de César Montaña Galarza, reconhecido pesquisador na temática Constitucional e Tributária e, portanto, privilegiaram-se estudos conduzidos sob a orientação ou colaboração do Reitor. Em seguida, foi realizado fichamento de todo o material acumulado.

## 1. ASPECTOS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

### 1.1 O Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado

Embora a positivação de direitos ambientais date de tempos mais remotos, inclusive com Decretos Executivos dos idos de 1934 tendo certo pioneirismo, a proteção ao meio ambiente no ordenamento jurídico brasileiro a partir do artigo 225 da Constituição Federal, sistematizou-os de forma coesa e atribuindo real importância às questões ambientais. Constatou-se, pois, que o nobre constituinte, ao enunciar que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado”, o dispôs, também, como um “bem de uso comum do povo” e “essencial à sadia qualidade de vida”. Trata-se de uma imposição ao Poder Público e à coletividade de preservar o meio ambiente.

Nesse sentido, Celso Pacheco Fiorillo destaca que se trata de um direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado para brasileiros e estrangeiros no País. Entretanto, não abrange um direito do meio ambiente enquanto sujeito de direitos<sup>10</sup>.

Nota-se, portanto, que o destinatário da proteção ambiental é o povo. Por este motivo, a tutela do meio ambiente na Constituição Federal tem intrínseca relação com a dignidade da pessoa humana, enquanto garantidora do chamado piso vital mínimo a ser assegurado pelo Estado Democrático de Direito<sup>11</sup>.

Ao respeito, Carlos Eduardo Peralta Montero esclarece que direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado está diretamente relacionado com o direito à saúde, componente resguardado enquanto direito social fundamental pelo artigo 6º, da CF/88, ao lado dos direitos à educação, à alimentação, ao trabalho, ao transporte, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção da maternidade, à proteção à infância e à assistência aos desamparados<sup>12</sup>.

Tal correlação não causa qualquer espanto, uma vez que com o desenvolvimento das grandes cidades e o aumento exponencial da poluição, impactos negativos foram gerados na saúde de todos, com o surgimento de uma série de doenças e, inclusive, pandemias. Portanto,

---

<sup>10</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. **Direito ambiental tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 22/30

<sup>11</sup> Ibid.

<sup>12</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Extrafiscalidade e Meio Ambiente: o tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica**. 2011. 304 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2011, p. 54/81.

podemos concluir que a proteção ao meio ambiente equilibrado também garante a saúde da coletividade como direitos que frequentemente caminham lado a lado.

Embora verifique-se que o artigo 225 da CF/88 também vise tutelar a fauna e a flora, ou seja, o meio ambiente natural propriamente dito, enquanto um mero conjunto de bens ambientais, o grande centro da tutela ambiental na Constituição Federal é a pessoa humana, em face de sua dependência direta com o meio ambiente<sup>13</sup>.

A despeito disso, portanto, é que se pode concluir que a Constituição confere ao meio ambiente uma titularidade difusa, ou seja, trata-se de um direito transindividual, não conectado a uma pessoa ou grupo, mas pertencente a toda a sociedade. Compõe o espectro dos direitos de terceira dimensão, fundamentados na solidariedade e na fraternidade.<sup>14</sup>

Note-se, portanto, que quando a Constituição define a natureza jurídica do bem ambiental enquanto “bem de uso comum do povo”, conforme leciona Celso Pacheco Fiorillo<sup>15</sup>, descarta da relação jurídica conceitos como os de gozar, dispor, fruir ou destruir. Isso, por tratar-se de um direito de terceira dimensão de titularidade de toda a coletividade, limitando, assim, a liberdade dos particulares.

No mesmo sentido argumenta Fabiano Melo, para quem a conceituação fornecida pelo art. 99 do Código Civil dos bens de uso comum do povo, qual seja o meio ambiente, enquanto bens públicos, não é conveniente ao Direito Ambiental. Isso, porque, primeiramente, a definição civilista permitiria sua alienação ou apropriação. Além disso, confere às pessoas jurídicas de direito público a titularidade destes bens e, portanto, a responsabilidade pelos danos ocorridos. Isso, entretanto, não é tolerável, uma vez que, como já se disse, o meio ambiente enquanto bem de uso comum do povo é de titularidade difusa, sendo indisponível e de impossível apoderamento. Qualquer um pode ser responsabilizado pelos danos que cometer contra ele<sup>16</sup>.

Entretanto, há que se esclarecer que isso diz respeito ao meio ambiente enquanto macrobem. Nesse sentido, se trata de um bem incorpóreo e imaterial, de uso comum do povo e indisponível. Por outro lado, verifica-se também o meio ambiente enquanto uma variedade de microbens, quais sejam as florestas, os rios, a fauna, entre outros. Por esse prisma, é permitido que os particulares se apropriem ou disponham de microbens ambientais. Assim, florestas

---

<sup>13</sup> FIGUEIREDO, Marcelo. Os Princípios Constitucionais Aplicáveis à Matéria e alguns Temas Correlatos. In: TORES, Heleno Taveira (Org.) **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 59.

<sup>14</sup> OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira; MIRANDA, Eduardo Barros. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: MURAYAMA, Janssen et al. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Kindle Edition. Rio de Janeiro: Lumens Juris. 2006.

<sup>15</sup> FIORILLO, Celso Antonio; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 22/30.

<sup>16</sup> OLIVEIRA, Fabiano Melo Gonçalves de. **Direito Ambiental**. 2 ed. Kindle Edition. São Paulo: Método, 2017.

podem ser exploradas, desde que na forma da lei e respeitadas as limitações do meio ambiente enquanto um macrobem.<sup>17</sup>

Enquanto macrobem, o meio ambiente está vinculado às determinações ecológicas da vida em seu sentido mais amplo. Por outro lado, enquanto microbens, o meio ambiente trata das relações públicas e privadas que envolvem as necessidades de exploração da natureza para o desenvolvimento humano. Enquanto microbens, o ser humano exerce seu domínio sobre a natureza. Como macrobem, o ser humano é limitado por suas determinações.

Ainda, pode-se entender que a CF/88 recepcionou a definição de meio ambiente prevista na Política Nacional do Meio Ambiente (art. 3º, I, da Lei nº 6.938/81), enquanto “conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”, ao alertar para a “sadia qualidade de vida”. Mas há que se concordar também que a conceituação póstuma dada pela CF/88 ampliou o conceito de meio ambiente, como se discorrerá adiante.

Considerando a amplitude do conceito jurídico de meio ambiente, e sua destinação antropocêntrica, a preservação ambiental então passa ter um caráter impositivo, no sentido de garantir a dignidade da pessoa humana, uma vez que não há dignidade em um meio ambiente insalubre. Por isso, a CF/88 impõe também, ao Poder Público e à coletividade o dever de defender o meio ambiente, bem como de o preservar.

Embora haja certa discricionariedade no modo como o meio ambiente será protegido, não há escolha que caminhe para sua não proteção.

Neste sentido, sobre os elementos que conformam o conceito doutrinário de meio ambiente, Carlos E. Peralta esclarece que se identificam duas correntes: a global e a reducionista. A primeira, compreende o meio ambiente em seus componentes naturais, artificiais e culturais; a segunda, reduz o conceito aos elementos estritamente naturais.<sup>18</sup>

Assim, visando os fins deste ensejo, se esclarece a posição adotada por Fabiano Melo que, visando identificar o bem agredido e a atividade agressora, considera que no plano constitucional brasileiro, o artigo 225 destaca o meio ambiente enquanto o natural, o artificial, o cultural e o do trabalho<sup>19</sup>.

Por outro lado, Celso Pacheco Fiorillo compreende também a existência do meio ambiente genético, que seria protegido em face do art. 225, § 1º, II, CF e envolve não apenas a

---

<sup>17</sup> Ibid.

<sup>18</sup> MONTEIRO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 66.

<sup>19</sup> OLIVEIRA, Fabiano Melo Gonçalves. Op. cit.

informação genética da pessoa humana, mas dos vegetais, fungos, microrganismos e animais<sup>20</sup>. Entretanto, entende-se que os elementos genéticos comportam a definição do meio ambiente natural, uma vez que sem as informações genéticas o meio ambiente natural não poderia existir.

O meio ambiente natural, ou meio ambiente propriamente dito, abrange a atmosfera, a biosfera, as águas, o solo, o subsolo, os recursos minerais, a fauna e a flora. Trata-se da definição expressamente dada pela Política Nacional do Meio Ambiente.

Uma vez considerada a centralidade da vida humana na tutela ambiental, o meio ambiente artificial, por sua vez, é composto pela ação humana na criação e organização das cidades, ou seja, se trata do espaço urbano construído e os espaços públicos<sup>21</sup>. Conforme esclarece a doutrina, não se opõe ao espaço rural, mas o compreende, se conectando diretamente ao território urbano. É delimitado também pela política urbana através do artigo 182 e seguintes, da CF/88, incluindo a terra urbana, a moradia, o saneamento ambiental, a infraestrutura urbana, o transporte, os serviços públicos, o trabalho e o lazer<sup>22</sup>.

Logo, uma vez existentes as cidades enquanto forma de organização humana, não se pode deixar de compreender, ainda mais considerando o aspecto antropocêntrico da tutela ambiental, as mais variadas formas de interações humanas com o meio e entre si, que compõem o chamado meio ambiente cultural, delimitado no artigo 216, CF/88.

Nesse sentido, Fiorillo define como “bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira”, como as línguas, religiões, as convicções filosóficas e políticas, a música, a literatura, o cinema, a escultura, a dança, a pintura, a fotografia, a arquitetura, os desportos, representativos do povo brasileiro.<sup>23</sup>

Por fim, tendo em vista a dignidade da pessoa humana em suas mais variadas relações sociais, estabelece o meio ambiente do trabalho, que tem relação direta com a garantia da saúde e a segurança do trabalho, ou seja, da integridade física dos trabalhadores no meio em que desenvolvem suas atividades laborais<sup>24</sup>. Vem determinado no art. 200, da CF/88. Nesse sentido, é compreendido pelo conjunto de bens privados de uma empresa ou sociedade, mas aos quais a CF/88 impõe o dever de resguardar a incolumidade dos trabalhadores ali inseridos.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 30/31.

<sup>21</sup> OLIVEIRA, Fabiano Melo Gonçalves de. Opc cit.

<sup>22</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco de; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 33/36.

<sup>23</sup> Ibid., p. 31/33.

<sup>24</sup> OLIVEIRA, Fabiano Melo Gonçalves de. Opc cit.

<sup>25</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 36/37.

Isso posto, considerando a dimensão diretamente ecológica da tributação ambiental, uma vez que tem a finalidade de proteger o meio ambiente natural e promover o desenvolvimento sustentável, ainda que inexistam óbices para a tutela das temáticas envolvendo o meio ambiente artificial, cultural, genético e do trabalho, para fins dos ensejos correlatos à tributação e sua finalidade extrafiscal, deve se considerar principalmente o meio ambiente a partir da noção natural, em sua esfera ecológica, ou seja, dos elementos bióticos (fauna e flora) e abióticos (água, ar e solo)<sup>26</sup>.

Entretanto, isso não impede que a tributação ambiental também seja orientada para as demais esferas do meio ambiente. Uma tributação sobre emissões de gases poluentes, por exemplo, além de ter ligação direta com o meio ambiente natural, podendo reduzir a extinção de espécies e o aquecimento global, pode ter conexão com o meio ambiente artificial, diminuindo a poluição nas grandes cidades e influenciando na qualidade de vida nos espaços urbanos.

## **1.2 Externalidades: instrumentos econômicos e as Abordagens Pigouvianas e Coaseanas**

A fim de clarificar o conceito de dano ambiental, Celso Pacheco Fiorillo leciona que “Ocorrendo lesão a um bem ambiental, resultante de atividade praticada por pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que direta ou indiretamente seja responsável pelo dano, não só há a caracterização deste, como a identificação do poluidor, aquele que terá o dever de indenizá-lo”<sup>27</sup>

Com isso, o autor quer explicar que, para se configurar o dever de indenizar, independente da licitude da conduta praticada pelo agente, basta que estejam verificados o dano e o nexo de causalidade entre aquele e a atividade desempenhada pelo agente. Ou seja, ainda que a conduta seja lícita, se objetivamente o dano se fizer presente oriundo desta conduta, há a responsabilidade por indenizar.

Assim, o tocante ao dano ambiental, diz respeito mais apropriadamente à responsabilidade civil, da qual não caberia se tratar no presente ensejo. O que nos importa, entretanto, é reparar no aspecto iminentemente anterior ao dano ambiental que, ainda que possa advir de múltiplas formas, pode ser consequência das chamadas externalidades ambientais negativas.

---

<sup>26</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 67.

<sup>27</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 94.

Explica-se. O mercado, na precificação de seus bens produzidos, muitas vezes não reflete os custos ou benefícios incutidos na esfera da produção e do consumo. Trata-se de uma falha, que tem como decorrência um impacto em toda a sociedade<sup>28</sup>.

Trata-se das externalidades que são consequências ambientais não computadas pelo mercado, uma vez que aquele que provoca o impacto não percebe seu resultado, mas sim, um terceiro. Por exemplo, o produtor que degrada ou preserva o meio ambiente não necessariamente reflete no preço de seu produto este custo ambiental. Portanto, o consumidor não paga ou recebe qualquer benefício advindo desse impacto negativo ou positivo uma vez que o mercado não precifica, via de regra, o ambiente. No caso de um impacto benéfico ao meio, a externalidade é positiva. Por outro lado, no caso de um impacto maléfico, a externalidade é negativa<sup>29</sup>.

No caso do meio ambiente, portanto, a externalidade negativa é a poluição ou a degradação ambiental que o produtor gera, mas não internaliza no custo do produto ou serviço<sup>30</sup>.

Há que se diferenciar sucintamente degradação ambiental de poluição. O art. 3º, inc. II, da Lei nº 6.938/81 dispõe que a degradação ambiental é a alteração adversa das características do meio ambiente. Essa degradação pode ser natural ou humana. Pode decorrer por motivos físicos, como a erupção de um vulcão, ou pela ação antrópica que gere impactos ao meio<sup>31</sup>.

A poluição, por outro lado, é determinada pelo art. 3º, inc. III, da Lei nº 6.938/81 como a degradação ambiental fruto de atividades que direta ou indiretamente deteriorem a saúde, a segurança e o bem-estar da população, prejudiquem as atividades sociais e econômicas, causem impactos negativos sobre a biota, as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente e lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais. Então, a poluição é fruto de uma atividade humana que cause um impacto ambiental negativo. Se trata de um ilícito penal e administrativo<sup>32</sup>.

Para os fins deste estudo, entretanto, por vezes irá se referir à degradação ambiental e à poluição como sinônimos, embora não o sejam. Isso, porque o caráter reparatório da tributação ambiental, que discutiremos no momento oportuno, tanto pode ser utilizado para reparar os danos da degradação ou da poluição. Ou seja, nada impede que as receitas obtidas com a

---

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. *In*: TORES, Heleno Taveira (Org.) **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 236.

<sup>29</sup> *Ibid.*, p. 236.

<sup>30</sup> *Ibid.*, p. 231.

<sup>31</sup> OLIVEIRA, Fabiano Melo Gonçalves de. *Op. cit.*

<sup>32</sup> *Ibid.*

tributação ambiental sejam destinadas para o custeio dos danos oriundos de um abalo sísmico, por exemplo.

A partir disso, verifica-se que as externalidades negativas, ao se manifestarem objetivamente através da poluição, imediatamente provocam danos ambientais, oriundos dos processos produtivos ou de consumo compreendidos por aquelas externalidades. Assim, pode-se aferir que os agentes envolvidos nestes processos, podem ser responsabilizados pela reparação do dano, mas também pode-se pensar em como prevenir tais externalidades.

Cumprir precisar, neste sentido, que da constatação dos problemas ambientais enfrentados pela humanidade frente ao desenvolvimento econômico, a economia produziu duas abordagens diferentes sobre o tema. A primeira delas, tratou justamente de elaborar o conceito das externalidades. Trata-se da economia ambiental, de origem neoclássica, que estabelece a visão da necessidade exatamente de incorporar os custos ambientais no processo produtivo. Entretanto, tal escola ainda mantém a noção de que os recursos naturais são apenas uma fonte de insumos para o processo produtivo, que por terem características peculiares, exigem uma melhor gestão<sup>33</sup>.

A segunda vertente, por sua vez, é a economia ecológica, a qual funde elementos econômicos com aspectos ecológicos, entendendo o ser humano enquanto parte indissociável da natureza. Não haveria, portanto, uma esfera humana produtiva e uma esfera natural. Estas duas esferas estariam interligadas. A economia ecológica pretende entender esta interação entre as atividades produtivas e a estrutura ecológica, afim de perceber o metabolismo existente daí. Não seria possível auferir um ponto de equilíbrio, como pretende a economia ambiental, mas, sim o movimento entre os sistemas ambientais e econômicos. A economia ecológica privilegia predicados éticos e busca determinar as consequências da tomada de decisões dos agentes econômicos para direcioná-los<sup>34</sup>.

Assim, enquanto a economia ambiental apenas considera o plano ambiental como um depósito de recursos naturais, a economia ecológica salienta que cada elemento natural possui valor em si, dado que desempenha uma função ecológica que influi no metabolismo natural<sup>35</sup>.

Vale dizer, que para os fins deste ensejo, a abordagem dos tributos ambientais se encontra fundamentada pela economia ambiental, conforme os impostos pigouvianos que se esclarecerá adiante. Entretanto, é mister pontuar que a economia ecológica não desconsidera a importância

---

<sup>33</sup> NICOLÁS OLIVA, Ana Rivadeneira. **Impuestos verdes: una alternativa viable para el ecuador?** Quito: Centro De Estudios Fiscales Del Servicio De Rentas Internas, 2011, p. 5.

<sup>34</sup> Ibid., p. 6/7.

<sup>35</sup> Ibid., p. 10/11.



dos tributos ambientais, mas apenas pondera que eles não podem ser os únicos mecanismos a serem utilizados na gestão econômica e ambiental e devem ser utilizados com critérios específicos para serem denominados tributos ecológicos<sup>36</sup>. A abordagem que se discorrerá ao largo deste estudo, entretanto, abrange a economia ambiental.

Neste sentido, pode-se voltar a tratar dos instrumentos econômicos como forma de corrigir tais externalidades. Estes instrumentos visam, portanto, através da atuação do Estado, impedir, ou ao menos dissuadir, a lógica de privatização dos lucros e socialização das perdas. A popularização da utilização de instrumentos econômicos com o primor da política fiscal se dá com o nobre economista John Maynard Keynes e se acentua após a Segunda Guerra Mundial com as necessidades oriundas do Estado de Bem-Estar Social<sup>37</sup>. Sobre o tema, duas teorias principais o circundam.

A primeira, elaborada pelo economista Arthur Cecil Pigou em 1920, alega que uma vez presentes as externalidades negativas do mercado, compete ao Estado reestabelecer um equilíbrio através da criação de impostos direcionados aos agentes poluidores. Essa tributação terá como consequência um aumento do preço do produto, seguida de diminuição da procura. Assim, diminui-se a poluição causada<sup>38</sup>.

No aspecto ambiental, o imposto pigouviano internalizaria as externalidades ambientais negativas de forma a impor ao agente causador da poluição que arque com os custos não precificados naquele processo de produção e consumo. É esta teoria que origina o Princípio do Poluidor-Pagador e que pode ser considerada quando adentrarmos no âmbito específico da tributação ambiental<sup>39</sup>.

A segunda teoria, por sua vez, foi elaborada pelo economista Ronald Coase. Este entendia que as externalidades não se resolveriam através da intervenção estatal<sup>40</sup>. Ele considerava que é a ausência de um mercado que gera os custos causadores das externalidades negativas, ou seja, a falta de direitos de propriedade sobre os bens ambientais faria com que estes fossem desconsiderados dos processos de produção e consumo. Nesse sentido, ele defendia que fosse

---

<sup>36</sup> Ibid., p. 14/15.

<sup>37</sup> ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. **El impuesto como mecanismo de garantía constitucional del derecho a um medio ambiente sano em el Ecuador**. Tese (Doctorado em Derecho) - Universidad Andina Simón Bolívar, 2016, p. 183.

<sup>38</sup> RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários; in direito tributário ambiental *In*: TORES, Heleno Taveira (Org.) **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 686.

<sup>39</sup> OLIVEIRA, Adriano; TUPIASSU, Lise da Costa; GROS-DESORMEAUX, Jean Raphael. Princípio do poluidor-pagador: a análise da sua evolução sob a perspectiva da organização para o desenvolvimento e cooperação econômica (OCDE). **Revista Duc In Altum Cadernos de Direito**, vol. 11, nº 24, mai-ago. 2019, p. 233/234.

<sup>40</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Pertalta. Op cit., p. 97.

criado um mercado com o fim de privatizar os recursos naturais e trocá-los através de contraprestações pecuniárias.<sup>41</sup>

Com isso, Coase entendia que é a correta alocação de recursos pelos agentes do mercado nesse processo de trocas que pode ser capaz de reduzir as externalidades negativas, cabendo ao Estado facilitar a criação deste mercado e a ocorrência destas trocas.

Esta teoria, entretanto, não se encaixa no presente estudo, visto que, embora pareça extremamente engenhosa a fim de garantir uma melhor alocação de recursos, sofre diversas críticas das mais diversificadas fontes.

Entre elas, Carlos Eduardo Peralta Montero cita problemas éticos, visto que a teoria considera a privatização de bens ambientais bem como, da esperança de desnecessidade de regulação mais incisiva deste mercado em criação; custos elevados, uma vez que o meio ambiente afeta uma multiplicidade de sujeitos; e o aspecto cronológico, visto que estes sujeitos envolvidos muitas vezes podem sequer terem nascidos<sup>42</sup>.

### 1.3 Princípio do Poluidor-Pagador

Inicialmente recomendado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 1972 e descrito no princípio 16 da Declaração do Rio de 1992, o Princípio do Poluidor-Pagador era definido como diretriz para a alocação dos custos da prevenção e reparação da degradação ambiental, bem como para incentivar o melhor uso dos recursos naturais no sentido do desenvolvimento sustentável<sup>43</sup>.

Conforme esclarecido anteriormente, esse princípio tem origem nas ideias de Arthur Pigou, para quem o princípio deveria internalizar as externalidades ambientais negativas de forma a impor ao agente causador da poluição, ou seja, do dano ambiental, que arque com os custos não precificados naquele processo de produção e consumo.

No Brasil, há de se esclarecer que o artigo 225, parágrafo 3º, da Constituição Federal colaciona este importante princípio, determinando que “as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”.

---

<sup>41</sup> OLIVEIRA, Adriano; TUPIASSU, Lise da Costa; GROS-DESORMEAUX, Jean Raphael, p. 232.

<sup>42</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op cit., p. 98/98.

<sup>43</sup> OECD. **The Polluter Pays Principle**. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264044845-en.pdf?expires=1620261291&id=id&accname=guest&checksum=6C4EAE444FFB3CD63185EC053C793CB>. Acesso em: 10 fev. 2021.

Conforme explica Fiorillo, esse princípio não indica “pagar para poder poluir”, mas, sim, que é composto por dois aspectos. O primeiro refere-se ao seu caráter preventivo, que visa evitar que o dano ambiental ocorra, impondo ao poluidor que custeie os mecanismos para a prevenção dos danos que sua atividade possa causar. O segundo, ao seu caráter repressivo, ou seja, havendo o dano o poluidor deve ser obrigado a repará-lo, arcando com os custos necessários para tal<sup>44</sup>.

Entretanto, ressalte-se que baseado no Princípio da Prevenção, o caráter preventivo do princípio do poluidor-pagador deve sempre ser preferido, ainda que não exista hierarquia entre os dois aspectos, uma vez que existe relevante papel no sentido da educação ambiental no âmbito da prevenção da degradação do meio ambiente.

Ainda, assevera-se que o artigo 225, § 3º, CF/88, distingue a obrigação de reparar os danos causados das sanções penais e administrativas. Ou seja, a obrigação de reparar oriunda do dano ambiental não tem relação com a penalidade ou a infração administrativa, podendo serem aplicadas as três concomitantemente<sup>45</sup>.

A partir disso, Fiorillo destaca que a obrigação de reparar é regida pela responsabilidade civil e que com relação aos danos ambientais, incidem três aspectos: a responsabilidade civil objetiva, a prioridade da reparação específica do dano ambiental e a solidariedade para suportar os danos ambientais causados<sup>46</sup>.

No entanto, para os fins deste ensejo, não adentraremos no tema da responsabilidade, uma vez que interessa o cunho tributário do princípio.

Assim, o princípio do poluidor-pagador também oferece a possibilidade da utilização dos instrumentos econômicos para a preservação ambiental<sup>47</sup>, no sentido em que o aquele que cause a poluição deve receber os custos das medidas de prevenção e controle desta.

Então os tributos ambientais lastreados no princípio funcionariam para internalizar os custos ambientais negativos nos produtos e serviços lesivos ao meio ambiente, de forma que a tributação teria importante função extrafiscal, conforme discorreremos adiante, contribuindo para que a sociedade consuma produtos e serviços menos poluidores e, portanto, mais baratos.

Em sentido contrário, o princípio também funciona para que aqueles que positivamente auxiliem na preservação ou reparação ambiental possam receber compensações econômicas e internalizando as externalidades ambientais positivas<sup>48</sup>.

---

<sup>44</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 46.

<sup>45</sup> Ibid., p. 60.

<sup>46</sup> Ibid., p. 60.

<sup>47</sup> OLIVEIRA, Adriano; TUPIASSU, Lise da Costa; GROS-DESORMEAUX, Jean Raphael, p. 228.

<sup>48</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 144/145.

Isso poderá ocorrer através da concessão de benefícios fiscais e formas de crédito, que funcionem como um incentivador positivo para a conservação ambiental. Além do Brasil, inúmeros países adotam o princípio do poluidor-pagador, entre eles, o Equador, conforme veremos em momento oportuno.

#### 1.4. Extrafiscalidade e meio ambiente

Os tributos são compreendidos enquanto meios através dos quais os Estados, e no caso de Federações como o Brasil, os entes federados, arrecadam recursos para custear as mais diversas finalidades públicas como educação, saúde, segurança, cultura, transporte, outros serviços públicos e, também, a proteção, fiscalização e reparação do meio ambiente.

Preliminarmente, cumpre ressaltar que tributo é gênero, do qual emergem espécies. Em seu art. 145, a CF/88 adota uma classificação tripartite de tributos, quais sejam os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria<sup>49</sup>. Entretanto, a classificação mais comum, considerando também outros tributos dispostos no ordenamento, é a pentapartite, incluindo impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

Conforme esclarece Leandro Paulsen, os Estados Modernos possuem a tributação como a principal fonte de receita, podendo, assim, serem chamadas de Estados fiscais ou tributários. Esses tributos são, portanto, uma fonte de receita derivada e compulsória, ou seja, além de serem provenientes do patrimônio privado alheio, decorrem da lei e constituem uma obrigação aos particulares<sup>50</sup>.

Entretanto, além deste caráter eminentemente fiscal, arrecadador, os tributos também podem influenciar no mercado, na precificação, na oferta e na demanda dos produtores e consumidores, gerando, assim, efeitos conhecidos como extrafiscais. Essa extrafiscalidade pode ocorrer alheia à vontade do legislador ou mediante a sua vontade, ou seja, o legislador pode desejar que um determinado tributo seja efetivamente elaborado para assumir seu caráter extrafiscal.

Nesse sentido, esse tributo terá para o Estado a finalidade de regular, intervir e direcionar atividades econômicas para pretender determinados fins<sup>51</sup>. É exatamente a partir disto que

---

<sup>49</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 501.

<sup>50</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso De Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 39.

<sup>51</sup> OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira; MIRANDA, Eduardo Barros. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: MURAYAMA, Janssen et al. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Kindle Edition. Rio de Janeiro: Lumens Juris. 2006.

podemos compreender o tributo como o instrumento econômico elaborado por Pigou orientado à proteção do meio ambiente.

A classificação entre tributos fiscais ou extrafiscais ocorre tendo em vista o caráter predominante do tributo. Isso, porque, conforme esclarece Leandro Paulsen, ainda que o tributo seja predominantemente extrafiscal, incorrerá em arrecadação para o Estado e, portanto, terá se observado também caráter fiscal. Assim, o tributo será considerado extrafiscal quando seus efeitos extrafiscais forem precipuamente desejados pelo legislador como forma de influenciar em determinada atividade<sup>52</sup>.

Neste sentido, o entendimento do STF no RE 218287 ED-ED<sup>53</sup> de relatoria do Ministro Dias Toffoli é de que não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal a fim de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos. Entretanto, a extrafiscalidade será inválida caso viole a vedação de confisco ou a capacidade contributiva. Por outro lado, ressalte-se também que os impostos possuem a característica de não vinculação de suas receitas, conforme o estabelecido no artigo 167, in. IV, da CF/88. Sobre essas limitações, se discorrerá mais adiante.

Compreende-se, por ora, que as finalidades fiscal e extrafiscal não são antagônicas e que ambas existem em maior ou menor grau em diversos tributos<sup>54</sup>. A despeito disso, parece evidente que sempre que determinados produtos ou serviços sejam tributados, se ainda subsistirem outros produtos ou serviços pelos quais aqueles possam ser de alguma maneira substituídos, ainda que evidentemente não sejam iguais aos anteriores, e que possuam uma tributação menor ou inexistente, é de se esperar que o mercado caminhe então para a substituição.

Vale destacar, entretanto, que a extrafiscalidade não passa ao largo de críticas. Conforme esclarecem Gustavo Goiabeira de Oliveira e Eduardo Barros Miranda Périllier, há aqueles que consideram que a tributação deve tão somente arrecadar receitas para a manutenção do Estado, sendo esta sua finalidade originariamente constitucional. Assim, seriam ilegítimos os tributos extrafiscais<sup>55</sup>.

É de se compreender tal posicionamento, entretanto, não podemos deixar de perceber que a natureza do Estado foi se desenvolvendo e gerando no decorrer da história maior ou menor presença estatal nos setores privados da sociedade. Isso quer dizer, que a função dos tributos

---

<sup>52</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 39.

<sup>53</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ED-ED RE 218287 SC**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 30/06/2017.

<sup>54</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 127.

<sup>55</sup> OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira; MIRANDA, Eduardo Barros. Op cit.

também pode variar de acordo com a política administrativa e fiscal adotada por determinados Estados. Os Estados Sociais na Europa do século XX, por exemplo, compartilhavam de forte presença estatal nos mais diversos campos da sociedade.

No mesmo sentido, os autores supracitados entendem que também é atribuição do Estado o estímulo ou desestímulo a determinadas atividades e localizações, não havendo ilegitimidade na utilização de tributos extrafiscais. Discorrem ainda que os tributos extrafiscais não visam a penalização, o que se acrescente seria vedado pelo ordenamento pátrio pelo art. 3º, do CTN, como se explicará em momento oportuno<sup>56</sup>.

Entretanto, não se pode deixar de considerar a pontuação realizado por Janssen Murayama e Fábio Fraga Gonçalves ao dissertarem que a tributação extrafiscal deve ser amplamente debatida nas esferas de poder para impedir o risco de governantes a utilizarem de maneira abusiva para satisfação de seus próprios projetos pessoais de Estado<sup>57</sup>.

Ainda, ressalte-se que a validade da extrafiscalidade está condicionada à competência tributária, à adequação da tributação para atingir o fim<sup>58</sup>, à vedação ao confisco, a não tributação do mínimo existencial, a capacidade contributiva, a isonomia<sup>59</sup> e todos os demais princípios atinentes ao ordenamento tributário.

Finalmente, entende-se que a extrafiscalidade, no sentido de direcionar certas atividades, pode ocorrer de duas maneiras: pelos incentivos fiscais ou pelos tributos. Os incentivos fiscais, neste sentido, podem ser conferidos para facilitar determinadas condutas e, portanto, estimulá-las<sup>60</sup>. É o caso, por exemplo, do ICMS ecológico, em que alguns estados da federação acabaram por legislar conforme o art. 158, parágrafo único, II, da CF/88 criando um critério ambiental para a redistribuição aos municípios da arrecadação tributária<sup>61</sup>.

Há também a extrafiscalidade através da tributação, em que com a instituição de determinados tributos se busca, mediante uma estrutura impositiva, o estímulo ou desestímulo de determinadas atividades.

Assim, concluímos diante das exposições gerais acerca da extrafiscalidade, que cabe, portanto, tratar diretamente da tributação extrafiscal direcionada para a preservação do meio ambiente. Neste sentido, então, a tributação ambiental utiliza-se de incentivos fiscais ou da

---

<sup>56</sup> OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira; MIRANDA, Eduardo Barros. Op cit.

<sup>57</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do princípio da capacidade contributiva à luz do direito tributário ambiental. In: MURAYAMA, Janssen et al (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Ed Kindle. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006.

<sup>58</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 39.

<sup>59</sup> OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira; MIRANDA, Eduardo Barros. Op cit.

<sup>60</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 127.

<sup>61</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 177.

instauração de tributos para induzir a conduta dos agentes econômicos a fim de conciliar, na medida do possível, o desenvolvimento econômico com a sustentabilidade e a ecologia.

Conforme ensina Carlos Peralta, o tributo ambiental visa a substituição de atividades que degradem o meio ambiente, mas, também, confere ao Estado a obtenção de receitas que podem financiar a preservação, a fiscalização e a restauração do meio ambiente. Além disso, possui importante papel na educação ambiental<sup>62</sup>.

Portanto, considerando a essencialidade da questão ambiental nos tempos modernos, em que nos deparamos com catástrofes climáticas cada vez mais frequentes e com pandemias diretamente relacionadas à degradação ambiental, é urgente a utilização de todos os mecanismos à nossa disposição que possam auxiliar na conservação do meio ambiente.

Desta forma, é possível que isso seja realizado através de uma “tributação premiativa”<sup>63</sup>, por exemplo, através da concessão de benefícios fiscais às empresas que cumpram requisitos ambientais, que realizem programas de educação ambiental em suas regiões, que elaborem projetos de reflorestamento e de despoluição de rios e mananciais ou que invistam em determinadas atividades naturalmente sustentáveis.

É possível ainda, uma “tributação punitiva”<sup>64</sup> a fim de inibir determinadas atividades produtivas que sejam naturalmente danosas ao meio ambiente, orientando, assim, para que o mercado opte por outras possibilidades empresariais.

Assim, há que se levar em consideração que, uma vez instituído um tributo ambiental ou concedido um incentivo fiscal, deve se observar se a demanda pelo produto ou serviço aumentou ou diminuiu, para que, assim, possa se concluir se o fim pretendido com a extrafiscalidade foi alcançado<sup>65</sup>.

Há que se atentar ainda, que a extrafiscalidade poderia, caso a política fiscal e o sistema fiscalizatório não fossem bem delimitados, acabar por estimular a sonegação fiscal e a economia informal, no lugar de substituir ou estimular determinadas atividades econômicas. Desta forma, o fim obtido seria exatamente o oposto ao pretendido pelo legislador, o que de maneira alguma poderia ocorrer<sup>66</sup>.

Ainda, compreende-se a posição adotada por Heleno Taveira Torres, para quem a simples criação de fundos para a preservação ambiental ou a destinação das receitas tributárias não tem o condão de classificar o tributo enquanto tributo ambiental. O autor alega que a segurança

---

<sup>62</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 129/130.

<sup>63</sup> OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira; MIRANDA, Eduardo Barros. Op cit.

<sup>64</sup> Ibid.

<sup>65</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Op. cit., 2006.

<sup>66</sup> Ibid.

jurídica depende da devida ciência sobre os limites e alcances do elemento fiscal e extrafiscal do tributo, para que se evite o aumento da tributação de maneira indevida<sup>67</sup>.

Outrossim, argumenta que o tributo extrafiscal depende de outro fim que não exclusivamente o arrecadatório. Então, quando um tributo é visado para as finalidades fiscais mas atinge também efeitos extrafiscais, não se poderia chama-lo de extrafiscal. Deveria se verificar a intenção do legislador, para quem a arrecadação deve ser apenas secundária.<sup>68</sup>

Entretanto, a despeito das divergências doutrinárias acerca da classificação entre tributos extrafiscais ou tributos com efeitos extrafiscais, consideramos que a estima constitucional conferida à proteção do meio ambiente permite que, ainda que apenas efeitos extrafiscais sejam alcançados, sua importância e necessidade confere a possibilidade de reconhecer que quaisquer medidas adotadas para o fim da conservação ambiental já são de enorme valia para o ordenamento pautado pelo art. 225, da CF/88.

Portanto, para os fins deste estudo, será utilizada a categoria da extrafiscalidade enquanto sinônima para tributos precipuamente extrafiscais ou tributos com efeitos extrafiscais, optando pela classificação que ocorrerá adiante entre tributos ambientais em sentido estrito e tributos ambientais em sentido amplo.

Finalmente, cabe esclarecer que no ordenamento jurídico brasileiro, a extrafiscalidade ambiental se assenta no artigo 170 da CF/88, que funda a ordem econômica na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, assegurando a todos a existência digna, mas também estabelece como um de seus princípios a proteção do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental.

O artigo redigido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, realizada durante a Reforma Tributária, indica a utilização de instrumentos econômicos destinados à proteção ambiental. Entre eles, evidentemente se encontra a tributação.

Note-se, nesse sentido, conforme assevera Celso Fiorillo, que o princípio disposto no artigo 170, inc. VI, da CF/88, não visa impedir o desenvolvimento econômico, mas sim conduzi-lo a fim de harmonizar com a dignidade da pessoa humana e que as atividades devem se desenvolver se utilizando de todos os instrumentos existentes e adequados para produzir a menor degradação ambiental possível<sup>69</sup>.

---

<sup>67</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – Os Limites dos chamados “Tributos Ambientais”**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 13.

<sup>68</sup> Ibid., p. 14.

<sup>69</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 41/46.



Nada novo quando se considera que os organismos internacionais caminhavam com o propósito de elaborar políticas de sustentabilidade, ou seja, que se compatibilizasse a humanidade com a capacidade de recuperação do meio ambiente.

Neste sentido, a Política Internacional do Meio Ambiente passa a ser definida a partir da Conferência de Estocolmo em 1972 e se consolida principalmente na Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, a Rio 92.

Por isso, Fiorillo assevera que as conferências constataram que o esgotamento dos recursos naturais é inevitável, culminando, portanto, na constituição do Princípio do Desenvolvimento Sustentável, o qual visa a garantia da produção e do desenvolvimento econômico da sociedade permeada pela harmonia com o meio ambiente, a fim de assegurar às próximas gerações a sustentabilidade do planeta<sup>70</sup>.

No mesmo caminho das conferências, orientou-se o constituinte a fim de limitar o âmbito da liberdade e da autonomia privada, especialmente quanto ao desenvolvimento econômico, quando confrontado com o meio ambiente. Nada passem quando se constata que inexistente liberdade sem a subsistência mínima da vida com dignidade.

De maneira mais sólida, há que se ressaltar as palavras do nobre Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello, quando do julgamento da ADI 3.540-MC<sup>71</sup>, que esclareceu que o meio ambiente sadio deve ser compatibilizado com os interesses empresariais e a atividade econômica. Além disso, os instrumentos jurídicos legais e constitucionais da proteção ambiental visam o não comprometimento da saúde, segurança, cultura, trabalho e bem-estar da população e, portanto, da dignidade da pessoa humana.

Assim, da conjugação do art. 170, VI, da CF/88 com o art. 225, da CF/88 e o Princípio do Poluidor-Pagador, disposto no art. 225, parágrafo 3º, da CF/88, se entende que a utilização da tributação ambiental a fim de, a partir da extrafiscalidade, direcionar certas atividades dos agentes econômicos para consubstanciá-las com a tutela do meio ambiente devidamente equilibrado e pautado na sustentabilidade e na ecologia, não só é perfeitamente possível, como também deve ser considerada absolutamente desejável, como um objetivo a ser alcançado nas futuras Reformas Tributárias, que devem conciliar a redução da elevada carga tributária brasileira com a tributação ambiental.

---

<sup>70</sup> Ibid., p. 41/46.

<sup>71</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3540 MG**. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 30/06/2017.

## 1.5. Os Tributos Ambientais

Conforme já se tratou, os tributos representam uma modalidade de receita derivada e compulsória, porque advém do patrimônio privado, que não pode escolher entre recolher o tributo ou não sem recair em ilegalidade. Diferenciam-se, portanto, das receitas originárias do Estado, ou seja, aquelas provenientes da exploração econômica pelo próprio Estado, atuando em setores do mercado, seja através de Empresas Públicas ou Sociedades de Economia Mista.

A determinação de tributo decorre do art. 3º, do CTN, o qual destaca 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”.

Nesse sentido, Paulo Barros de Carvalho esclarece que prestação pecuniária compulsória significa a obrigação ao pagamento de um valor em dinheiro, sem margem para a vontade do sujeito passivo, como já explicamos<sup>72</sup>.

O ilustre professor também ensina que a expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” se trata de redundante, uma vez que repete o aspecto pecuniário da prestação – “em moeda” e alarga a amplitude das prestações tributárias com a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, pois diversos bens possuem a capacidade de serem medidos e avaliados conforme os valores pecuniários aos quais a sociedade lhe dispõe, ou seja, diversos bens e, inclusive o trabalho, podem ser mensurados por aspectos financeiros<sup>73</sup>.

Ao respeito tratar-se-á ainda adiante, entretanto, percebe-se que não constitui elemento do conteúdo do tributo a sanção a ato ilícito. Neste sentido, Paulo Barros de Carvalho ainda leciona que é absolutamente diferente a atividade lícita tributada, da sanção aplicada pelo inadimplemento das obrigações tributárias<sup>74</sup>.

Utiliza-se das lições do nobre doutrinador para destacar a importância dos primeiros limites da tributação ambiental determinados, sim, pelo art. 3º, do CTN. Também, cumpre ressaltar que o dispositivo ainda estabelece o princípio da legalidade, acentuado nos artigos 5º, II e 150, I, da CF/88, e disciplina que “*nullum tributum sine lege*”.

E, por fim, o dispositivo estabelece que a cobrança do tributo deve decorrer de atividade administrativa plenamente vinculada. Nesse sentido, Leandro Paulsen explica que esta expressão determina que somente pessoas jurídicas de direito público possuem aptidão para

---

<sup>72</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 69.

<sup>73</sup> Ibid., p. 69/70.

<sup>74</sup> Ibid., p. 70.

cobrar tributos, uma vez que a atividade tributária depende de fiscalização, aplicação de sanções, multas e eventualmente restrições a direitos<sup>75</sup>.

Além disso, o caráter vinculado da atividade administrativa, por sua vez, significa que uma vez constituído o fato gerador, a autoridade administrativa tem a obrigatoriedade de apurar, constituir o crédito com o lançamento tributário e prosseguir com a cobrança da obrigação<sup>76</sup>. Entretanto, também é possível alguma margem para juízos de oportunidade e conveniência, na medida em que existem atividades em que, por expressa autorização legal, a autoridade administrativa possui certa discricionariedade para satisfazer as obrigações legais dispostas<sup>77</sup>.

Como esclareceu-se anteriormente, através da extrafiscalidade os instrumentos econômicos propostos por Arthur Pigou para a proteção ambiental se materializam no ordenamento jurídico a partir dos tributos ambientais. Tais tributos visam orientar as condutas dos agentes econômicos a fim de conciliar o desenvolvimento econômico com a sustentabilidade ambiental. A arrecadação, portanto, não é o principal objetivo do tributo ambiental, embora seja absolutamente desejável.

Assim, Guilherme Doin Braga e Katiana Bilda de Castro destacam que a tributação ambiental vai além de tributar. Trata-se de formular e instituir o tributo de maneira racional, a partir do *animus* do ordenamento jurídico com os valores sociais e constitucionalmente determinados<sup>78</sup>.

José Marcos Domingues de Oliveira destaca que a degradação ambiental consiste na apropriação particular do meio ambiente, configurando enriquecimento particular e legitimando a elaboração de novos tributos ambientais<sup>79</sup>.

Outrossim, segundo Janssen H. Murayama e Fábio Fraga Gonçalves, da mesma forma que se descreveu anteriormente, a tributação ambiental pode ter dois aspectos. O primeiro, preventivo, ou seja, interferir, a partir da extrafiscalidade, no custo de determinados serviços, produtos ou atividades conforme o impacto ambiental que possuem. Já o segundo, reparador, ou seja, a partir da vinculação de receitas para projetos ambientais, seja para recuperar áreas já degradadas ambientalmente, para descobrir novas tecnologias que garantam menor impacto ambiental ou, ainda, outras formas tecnicamente desejáveis de reparação<sup>80</sup>.

---

<sup>75</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 55.

<sup>76</sup> Ibid., p. 55/56.

<sup>77</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 71/72.

<sup>78</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Op. cit.

<sup>79</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Prefácio. In: MURAYAMA, Janssen et al (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Ed Kindle. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006.

<sup>80</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Op cit., 2006.

Conforme esclarecem os autores, o aspecto preventivo da tributação deve ser preferido, uma vez que não parece razoável lidar apenas com os impactos causados por determinada conduta quando se pode combater suas causas<sup>81</sup>.

Neste sentido, Simone Martins Sebastião assevera que a tributação e a proteção ao meio ambiente se correspondem justamente pela administração pública das receitas e despesas, onde o Estado convoca o particular para colaborar na obrigação constitucional da proteção ao meio ambiente, não apenas corrigindo comportamentos degradantes, mas, também, provendo recursos para as atividades estatais correlatas ao fim pretendido<sup>82</sup>.

Ou seja, já que as despesas públicas relativas à prevenção, conservação e restauração do meio ambiente deverão ser originadas das fontes de renda do Estado, quais sejam os tributos, nada mais razoável que o instrumento dedicado à obtenção destas receitas também possua, em parceria com a extrafiscalidade, um aspecto preventivo na direção de evitar que o dano ambiental venha a ocorrer, além de internalizar o custo ambiental nos processos produtivos.

Sobre o tema da afetação das receitas tributárias trataremos adiante, entretanto, há que se atentar que, analisando os aspectos preventivo e reparatório da tributação ambiental, observa-se a presença de dois tipos de custos dentro do sistema produtivo ou da cadeia econômica da atividade desenvolvida.

O primeiro trata-se do custo reparatório, ligado ao aspecto reparatório da tributação ambiental, que será destinado a recuperar o meio ambiente degradado, internalizando o dano ambiental no processo produtivo. O segundo se trata do custo preventivo, ligado ao aspecto preventivo da tributação ambiental, visando que o sistema produtivo se adapte para gerar o menor dano ambiental possível ou até mesmo que aquela atividade venha a ser abandonada diante do aumento de seu custo no mercado<sup>83</sup>.

Assim, quando for possível eliminar ou minimizar a degradação ambiental, o tributo ambiental deverá ser graduado a partir da soma da carga tributária normal do processo produtivo mais o custo preventivo e um índice que vise a inibir a conduta praticada. Assim, se torna mais caro manter a degradação ambiental a corrigir as externalidades geradas no processo produtivo.<sup>84</sup>

Porém, quando não houver meios para eliminar ou reduzir a degradação ambiental, apenas se a atividade desempenhada for lícita, a graduação do tributo deverá se dar com a soma

---

<sup>81</sup> Ibid.

<sup>82</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental. Extrafiscalidade e função promocional do direito**. 2 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2007, p. 228.

<sup>83</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Op cit., 2006.

<sup>84</sup> Ibid..

da carga tributária normal daquele processo produtivo mais o custo reparatório do meio ambiente. Nestes casos, deve ser possível a vinculação da receita arrecadada com a recuperação ambiental a fim de internalizar o custo reparatório no processo produtivo.<sup>85</sup>

Neste ponto, saliente-se que no ordenamento brasileiro, em face do princípio da legalidade, tais critérios devem ser expressos em lei e, quanto aos impostos, é vedada a afetação de suas receitas, por força do art. 167, inc. IV, da CF/88, exigindo que sejam utilizadas outras espécies tributárias para cumprir tal finalidade.

Ainda, como ensina Pedro M. Herrera Molina, a tributação ambiental jamais deve ser usada para incidir sobre atividades proibidas. Quando uma conduta for proibida, deve ser atingida por sanções adequadamente severas e mais graves que o proveito econômico obtido com a atividade proibida<sup>86</sup>. Portanto, somente pode ser tributada a degradação ambiental legalmente tolerável, segundo critérios técnico-científicos a fim de determinar a licitude ou não<sup>87</sup>.

Além disso, ressalte-se, como já se mencionou, que no ordenamento jurídico brasileiro, o art. 3º, do CTN, veda a instituição de tributo que constitua sanção por ato ilícito. Como esclarece Fernando Magalhães Modé, é pressuposto da tributação que todas as atividades contempladas pela hipótese de incidência determinada pelo legislador sejam devidamente lícitas.<sup>88</sup>

A partir disso, há que se entender que os tributos ambientais se dividem em duas categorias. Os tributos ambientais em sentido amplo são tributos ordinários com a principal finalidade de arrecadação, mas que possuem alguma partícula voltada para a proteção ambiental. Ou seja, trata-se de tributos comuns, adaptados a partir de alguma técnica fiscal, como incentivos e benefícios fiscais, para influenciar na proteção ao meio ambiente<sup>89</sup>.

É o caso da maioria dos tributos ambientais brasileiros, por exemplo, o ICMS ecológico, a partir da redistribuição das receitas arrecadadas conforme critérios ambientais em alguns estados. Têm, portanto, a finalidade precipuamente fiscal e servem para financiar os gastos públicos decorrentes da preservação ambiental.

Podem atingir, indiretamente, algum nível de direcionamento das atividades econômicas, uma vez que os critérios ambientais adotados, podem, em algumas circunstâncias, colaborar

---

<sup>85</sup> Ibid.

<sup>86</sup> MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho Tributário ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 56/59.

<sup>87</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 118/135.

<sup>88</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental – a função do tributo na proteção do meio ambiente**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2004, p. 81/82.

<sup>89</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 131.

na proteção de forma direta. Entretanto, não se trata de sua principal função, que é principalmente a arrecadação, a fim de garantir a satisfação dos custos reparatórios do Estado.

Por outro lado, existem também os tributos ambientais em sentido estrito que são aqueles cuja principal finalidade é a intervenção nas atividades produtivas a fim de proteger o meio ambiente. Neles, se verificam elementos que são capazes de estimular ou desestimular a proteção ambiental. São tributos então, notadamente extrafiscais, ao passo que o *ánimus* do legislador foi desde o princípio tutelar o meio ambiente<sup>90</sup>.

Além de intervirem diretamente nas atividades produtivas, podem também terem suas receitas afetadas à reparação ambiental, à exceção dos impostos. Portanto, contemplam tanto os custos preventivos, quanto, em algumas circunstâncias, como nas taxas e contribuições, os custos reparatórios. Ou seja, podem operar tanto para direcionar os agentes econômicos, quanto para financiar as despesas públicas decorrentes da reparação ambiental. Entretanto, este não se trata de sua principal finalidade, já que possuem importante papel na educação ambiental dos agentes econômicos, a fim de influir nas decisões privadas conforme a elevação ou diminuição de custos de produtos e serviços.

José Marcos Domingues considera que os tributos mais adequados para a proteção ambiental são os tributos em sentido estrito somados à afetação de suas receitas à finalidade reparatória ambiental<sup>91</sup>.

Helena Taveira Torres considera que os tributos ambientais em sentido amplo não são propriamente tributos ambientais, mesmo que sua criação tenha se dado para criação de fundos ou incentivos destinados à proteção ambiental. O ilustre professor alega que a finalidade extrafiscal deve estar expressa na norma tributária a fim de caracterizá-la como tributação ambiental<sup>92</sup>.

Embora tal categorização e as divergências doutrinárias sejam relevantes, compartilha-se da posição delineada por Carlos E. Peralta que assevera serem fundamentais, a fim de estimular a proteção do meio ambiente, tanto a finalidade precipuamente extrafiscal de determinados tributos, quanto os efeitos extrafiscais decorrentes do emprego dos tributos ambientais em sentido amplo. Nesse sentido, os instrumentos são perfeitamente complementares para auxiliar na tutela ambiental<sup>93</sup>.

---

<sup>90</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 132.

<sup>91</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 93/94.

<sup>92</sup> TORRES, Helena Taveira. Op. cit., p. 133.

<sup>93</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 134.

Dos tributos ambientais, se origina a teoria do duplo dividendo, na medida em que com a extrafiscalidade ambiental será possível também arrecadar fundos ao Estado. Assim, se desenvolve a ideia de que o aumento nos impostos ambientais, por serem tributos não vinculados, deve ser sucedido por uma diminuição nos demais impostos meramente fiscais. Dessa forma, se obtém dois benefícios, visto que enquanto se aumenta um imposto com finalidade de proteger o meio ambiente, se torna possível reduzir outros impostos e diminuir a carga tributária do país. Assim, se retira a carga tributária dos impostos diretos, como da renda, da circulação e produção de mercadorias e do emprego, e transfere para a poluição<sup>94</sup>.

Finalmente, segundo o Modelo de Código Tributário Ambiental para a América Latina elaborado por Pedro M. Herrera Molina, os tributos ambientais podem ser impostos, taxas, contribuições especiais e outras figuras mistas que tributam as atividades degradantes ou as atividades que obrigam o Poder Público a empreender recursos em prol da recuperação ambiental. Segundo o autor, o fato gerador dos tributos ambientais deve compreender ou o dano ambiental ou o gasto público para recuperar o meio ambiente degradado<sup>95</sup>.

Sobre as espécies tributárias e seu papel na tributação ambiental, se discorrerá brevemente adiante.

---

<sup>94</sup> NICOLÁS OLIVA, Ana Rivadeneira. **Impuestos verdes: una alternativa viable para el ecuador?** Quito: Centro De Estudios Fiscales Del Servicio De Rentas Internas, 2011, p. 17.

<sup>95</sup> *apud* MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p.

## 2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E AS ESPÉCIES DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Assim como os direitos e deveres estabelecidos pela Carta Magna, o exercício do poder tributário também está sujeito a limitações para preservar os mais diversos princípios, não apenas constitucionais, mas também tributários. Isso, porque a tributação, ao incidir no espaço particular reservado à autonomia privada, à livre iniciativa e à liberdade social, direitos consagrados nos artigos 1º, inc. IV e 3º, inc. I, da CF/88, não pode sobremaneira incorrer em excessos ou arbitrariedades, sob pena de contrariar frontalmente os ditames fundamentais do Estado, o federalismo, a República e os direitos fundamentais.

### 2.1. Princípio da Igualdade

Entre as limitações ao Poder de Tributar, portanto, se encontra o princípio da Igualdade, expressamente resguardado no caput do art. 5º da CF/88. É mister esclarecer que a igualdade pode se manifestar na forma da igualdade perante à lei, ou seja, na submissão de todos à lei, bem como na igualdade na lei, ou seja, no tratamento legal igualitário conferido a todos.

Não se trata, entretanto, de uma igualdade absoluta. É tolerável alguma distinção entre as pessoas. O que é vedado, entretanto, é a discriminação. Nesse sentido, esclarece-se que é dever do Estado combater todas as desigualdades sociais, no caminho para garantir a todos os cidadãos a igualdade de oportunidades<sup>96</sup>.

Assim, observa-se a presença de duas esferas da igualdade. A igualdade formal e a igualdade material. A primeira diz respeito a tratar todos de igual maneira. A segunda, entretanto, revela que se deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Não é de se espantar, portanto, que tal princípio também se irradiasse para a esfera do direito tributário. Neste sentido, a igualdade tributária está presente no art. 150, inc. II, da CF/88, que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes e qualquer distinção pela profissão, função ou denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Neste dispositivo se verifica, portanto, além da igualdade de todos perante a lei, também a igualdade dos contribuintes na lei, sendo vedado, então, qualquer forma de discriminação

---

<sup>96</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 78/86.



entre aqueles sujeitos com capacidade tributária que se encontrem em uma mesma situação jurídico-tributária<sup>97</sup>.

Não existe, assim, margem para privilegiar contribuintes específicos, ou seja, além de vedada a diferenciação, quando estas forem permitidas pela lei e tão somente por ela, devem estar amparadas pela razoabilidade e proporcionalidade<sup>98</sup>.

O princípio da igualdade, como se vê, está intimamente conectado com o princípio da legalidade, o qual discorreremos adiante.

Nesse sentido, Roque Carrazza acentua que a lei, tanto em sua elaboração legislativa, bem como em sua aplicação, não pode discriminar os contribuintes que se encontrem em situações tributárias equivalentes e, ao mesmo tempo, discrimine, na exata medida e limitação de suas desigualdades, contribuintes que se encontrem em situações jurídicas desiguais<sup>99</sup>.

A diferenciação tributária, portanto, só pode ser justificada quando presente uma finalidade resguardada pelo texto constitucional, o tratamento diferenciado seja medido baseado em critério que contenha relação com a desigualdade verificada e que contemple plena capacidade para atingir o fim pretendido. O tratamento tributário diferenciado então apenas pode ocorrer em razões de capacidade contributiva ou de extrafiscalidade<sup>100</sup>.

No caso da primeira, está baseada na devida justiça fiscal propugnada pelo art. 145, parágrafo 1º, da CF/88, que na verdade promove a igualdade material. Como se esclarecerá em momento mais oportuno, a capacidade contributiva é uma medida que serve para determinar a carga tributária que atingirá cada contribuinte na medida de sua capacidade para arcar com aquela carga. Ou seja, aqueles que possuem mais, são atingidos por uma carga maior, enquanto aqueles que possuem menos, são atingido por uma carga menor.

Ainda, é possível tratamento tributário diferenciado conforme finalidades extrafiscais, que devem sobremaneira estarem amparadas pelo texto constitucional. No que tange à extrafiscalidade para proteção do meio ambiente, conforme já esclarecemos, está devidamente resguardada pelos artigos 170, inc. IV, e 225, ambos da CF/88.

Como esclarece Fiorillo, a igualdade como limitação ao poder tributar se trata de critério de justiça tributária, fim ético a ser observado pelo sistema tributário<sup>101</sup>.

---

<sup>97</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 206.

<sup>98</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 114.

<sup>99</sup> CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 80.

<sup>100</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 114/115.

<sup>101</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 203.

Para a tributação ambiental então, baseada no tratamento tributário diferenciado ante a extrafiscalidade, o princípio da igualdade se manifesta através de critérios da progressividade, da seletividade e da essencialidade ambiental, e não somente pela capacidade contributiva<sup>102</sup>.

Entretanto, como se explicará adiante, ainda que a tributação não esteja diretamente lastreada na capacidade contributiva, deve respeitar as limitações inerentes a esta no que tange à vedação ao confisco e à não tributação do mínimo existencial.

Por outro lado, para a tributação ambiental, aquele que degradar mais o ambiente deverá pagar mais. Embora não possa ser estabelecido de forma arbitrária e desproporcional, o tributo ambiental deve se utilizar de alíquotas progressivas e da seletividade para diferenciar produtos mais degradantes de produtos ecologicamente aceitáveis<sup>103</sup>.

Da mesma forma, o princípio da igualdade estabelece que todos aqueles que degradem o meio ambiente tal como estabelecido pelo fato gerador devem ser tributados<sup>104</sup>. A tributação, portanto, não pode se dar em razão de pessoas ou empresas, mas, sim, pelo cumprimento da hipótese de incidência imaginada pelo legislador.

Por fim, a título exemplificativo, na extrafiscalidade ambiental a igualdade material, que permite o tratamento desigual para aqueles que se encontrem em situações desiguais, também pode se manifestar quando entre produtores com a mesma capacidade contributiva para arcar com os tributos, apenas um deles detiver de instrumentos atenuadores da poluição. Logo, serão tratados de forma desigual, uma vez que este que realizou investimentos no sentido de mitigar sua degradação ambiental, poderá receber incentivos fiscais a fim de compensar o seu investimento<sup>105</sup>.

## 2.2. Princípio da Legalidade e da Reserva de Lei

O princípio da legalidade geral vem descrito no art. 5º, inc. II, da CF/88, em que se estabelece como direito e garantia dos brasileiros e estrangeiros residentes no País a imprescindibilidade de lei para qualquer obrigação jurídica no ordenamento pátrio.

Neste sentido, surge o princípio da legalidade tributária, para o qual não se pode exigir tributo ou majoração de tributo sem lei anterior que o estabeleça. Tal princípio vem determinado

---

<sup>102</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 137/140.

<sup>103</sup> Ibid., p., p. 137/140.

<sup>104</sup> Ibid., p. 137/140.

<sup>105</sup> BRAGA, Guilherme Doin; CASTRO, Katiana Bilda de. Apontamentos gerais do direito tributário ambiental. In: MURAYAMA, Jannsen et al (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Ed Kindle. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006.

no art. 150, inc. I, da CF/88 e se trata de uma limitação ao poder tributar, uma vez que proíbe o Poder Público de instituir tributos de maneira arbitrária e sem a permissão do poder legislativo, devidamente eleito e representativo e está intimamente ligado à segurança jurídica.

Por isso, Paulo Barros de Carvalho esclarece que o tributo apenas pode ser inserido no ordenamento através da lei. Mas, além disso, se faz necessário que a lei contemple os elementos que descrevem o fato jurídico tributado e os dados atinentes à relação obrigacional<sup>106</sup>. Isso, porque presume-se que no processo legislativo elaborador da lei, serão discutidos aspectos relevantes às garantias constitucionais postas com relação às limitações ao poder de tributação das quais estamos tratando.

A partir disso então, é que se esclarece que o princípio da legalidade não apenas é imprescindível do ponto de vista formal, ou seja, do veículo lei em sentido amplo emanado do Poder Legislativo para criar ou majorar o tributo, mas, também, do ponto de vista material, ou seja, a lei deve obrigatoriamente contemplar os elementos substanciais definidores do tributo, como a hipótese de incidência, os alcances material, espacial e temporal, as consequências obrigação, os sujeitos passivo e ativo, as alíquotas e bases de cálculo, e as sanções pecuniárias e os acessórios de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário<sup>107</sup>. O *quantum debeatur*, portanto, deve estar devidamente previsto na lei, bem como suas formas de majoração, minoração ou redefinição da base de cálculo.

Por isso, é vedada a edição de uma cláusula geral de tributação que concedesse ao Executivo a possibilidade de instituir tributos. Ou seja, a lei não pode definir apenas critérios gerais e autorizar que o Executivo venha a estabelecer os elementos como a hipótese de incidência, o sujeito passivo e as obrigações acessórias, sob pena de violar o princípio da legalidade. Assim, não é possível a delegação do Legislativo para que o Executivo institua tributos, sob pena de inconstitucionalidade face à violação ao art. 150, inc. I, da CF<sup>108</sup>.

Não cabe, portanto, a exigência de qualquer tributo que não tenha sido criado por lei ordinária, à exceção dos empréstimos compulsórios, dos impostos de competência residual da União e das contribuições sociais do art. 195, parágrafo 4º, da CF/88, que exigem, por determinação da Constituição, a edição de lei complementar<sup>109</sup>.

A eventual integração de norma tributária pelo Executivo autorizada por lei editada pelo legislativo apenas pode ocorrer nos casos em que a própria Constituição Federal estabelece

---

<sup>106</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 237/238.

<sup>107</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 207.

<sup>108</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 180.

<sup>109</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 208.

estas flexibilizações. São os casos, por exemplo, dos tributos extrafiscais autorizados pelo art. 153, parágrafo 1º, da CF/88, quais sejam, os impostos sobre a importação, a exportação, os produtos industrializados e as operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários, em que as alíquotas podem ser graduadas conforme os limites determinados em lei. Além disso, incluem-se nesse rol a permissão do art. 177, parágrafo 4º, alínea b, da CF/88, que permite que o Executivo reduza ou restabeleça as contribuições de intervenção sobre os combustíveis<sup>110</sup>.

É neste sentido que Carlos E. Peralta ressalta que o princípio da legalidade tributária vem se flexibilizando, especialmente no direito tributário, com a utilização pelo legislador de tipos jurídicos ligeiramente abstratos<sup>111</sup>.

Na tributação ambiental isso se acentua, uma vez que a utilização de alguns aspectos gerais se faz necessária na identificação do contribuinte-poluidor e no elemento material do fato gerador, quais sejam as atividades potencialmente degradantes. Assim, os conceitos indeterminados na tributação ambiental decorrem da complexidade da temática ambiental, que se altera a passos largos com o desenvolvimento das ciências naturais, e da dificuldade técnica do legislador em definir de maneira clara e determinada conceitos que por ora às vezes nem ele compreendeu completamente<sup>112</sup>.

Nesse sentido, quando a lei trouxer esses elementos abstratos, caberá aos quadros técnicos do sujeito ativo da obrigação tributária adimplir as lacunas científicas deixadas pelo legislador, a par de integrar perfeitamente a obrigação tributária. Há que se atentar ainda, que até mesmo nos casos mais ordinários de tipificação legal, a linguagem jurídica se torna abstrata e geral, não tipificando de forma apropriada os conceitos determinados na lei.

É compreensível, portanto, que em matéria ambiental, que envolve alta complexidade técnico-científica e uma enorme variabilidade de instrumentos jurídicos satisfatórios das problemáticas postas à baila, sejam utilizados pelo legislador, de maneira simplificadora, alguns conceitos abstratos que, por ora, não afrontam o princípio da legalidade.

Como esclarece Leandro Paulsen, não se faz necessário que os cinco aspectos da norma tributária (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) estejam expressamente presentes na lei. É possível que a lei não contemple formalmente todos estes aspectos, mas há casos em que a dedução é perfeitamente possível<sup>113</sup>.

---

<sup>110</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 181.

<sup>111</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 140/141.

<sup>112</sup> Ibid., p. 140/141.

<sup>113</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 183.

Além disso, não há vedação para a elaboração legislativa de tipos abertos ou conceitos jurídicos indeterminados, desde que não reste violada a determinação quanto ao surgimento, sujeitos e conteúdo da relação jurídico-tributária. Desta forma, não é também vedada a elaboração de norma tributária em branco, onde a integração de dados técnicos se faça necessária. O que não é o caso, portanto, de norma tributária em branco cuja integração deva se fazer de maneira arbitrária e aleatória pelo executivo<sup>114</sup>.

Compreende-se, então, que a integração por dados técnicos não se trata de violação ao princípio da legalidade, uma vez que, conforme a necessidade estabelecida pelo legislador de tributar aquela determinada atividade e, ao mesmo passo, a necessidade também da utilização de critérios técnico-científicos para que esta tributação seja adequada e efetiva, além da incapacidade técnica do próprio legislador em dispor e atualizar a norma frequentemente conforme tais critérios técnicos, é perfeitamente constitucional a integração técnica de normas tributárias devidamente delimitadas pelo Poder Legislativo. Tais critérios, entretanto, devem estar determinados em lei, sob pena de inconstitucionalidade.

É o caso, por exemplo, da contribuição ao SAT/RAT, onde o STF compreendeu pela constitucionalidade da atualização da contribuição conforme o grau de risco da atividade preponderante através de estatísticas do Ministério do Trabalho disposta no art. 22, III, e parágrafo 3º, da Lei nº 8.212/91<sup>115</sup>.

Assim, é perfeitamente válido que o elemento quantitativo do tributo ambiental seja atualizado pela autoridade fiscal conforme critérios anteriormente expressos em lei. Essa graduação deve ser flexível e amparada por estudos técnicos-científicos que lastreiem a eficácia ambiental do instrumento utilizado, além da eficiência econômica do tributo<sup>116</sup>.

Como já se esclareceu, em alguns casos, com a substituição da atividade poluidora tributada por outra atividade não poluidora não tributada, é desejável que a tributação seja cada vez menor, com conseqüente diminuição da arrecadação, o que no plano ambiental, acarretará maior preservação, uma vez que a quantidade de sujeitos praticantes daquela atividade poluidora venha caindo. Tal evolução, portanto, deve ser frequentemente estudada e isso apenas pode se dar através de estudos técnicos que avaliem a diminuição do impacto ambiental, bem como da realização da atividade degradante.

---

<sup>114</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 185.

<sup>115</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 343.446**. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em: 03/04/2003.

<sup>116</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 140/141.

### 2.3. Vinculação de receitas

Conforme tratou-se anteriormente, a tributação ambiental possui o caráter preventivo, referente à extrafiscalidade, no sentido de direcionar as atividades produtivas para a proteção do meio ambiente, e o caráter reparatório, que age a fim de internalizar os custos da recuperação do dano ambiental, quando lícitos e inevitáveis, através da vinculação das receitas adquiridas com a tributação, nos produtos e serviços ora tributados.

A vinculação de receitas para os fins da proteção ambiental pode então, servir para recuperar localidades degradadas ambientalmente e incentivar a pesquisa e o desenvolvimento de novas tecnologias que mitiguem os impactos da atividade produtiva<sup>117</sup>. Como descrevemos antes, se trata do custo reparatório.

Por outro lado, o custo preventivo está ligado ao direcionamento das atividades produtivas para a proteção ambiental. Este custo está ligado à extrafiscalidade.

No caso do custo reparatório, entretanto, sua utilização no ordenamento jurídico encontra importante limitação na vedação da vinculação da receita dos impostos.

Explica-se. O art. 167, inc. IV, da CF/88 proíbe a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição constitucional das receitas tributárias entre os entes políticos e o destino de recursos para a saúde, a educação, a administração tributária e a garantia de crédito por antecipação de receita, expressamente dispostas no texto constitucional.

Como esclarece Leandro Paulsen, o rol do art. 167, IV, da CF/88 é taxativo, e não tolera outras vinculações infraconstitucionais. O espírito legislativo é de assegurar a livre atuação política do Poder Executivo, a fim de implementar o programa de governo eleito e aprovar leis orçamentárias. Ao contrário, o Executivo teria sua atuação inviabilizada<sup>118</sup>.

Ainda que tais áreas tenham recebido tratamento constitucional privilegiado, não se pode, por exemplo, vincular a receita de impostos à programas de proteção do meio ambiente, dos indígenas, da cultura ou de outros programas sociais não incluídos na determinação do art. 167, inc. IV, da CF/88.

Celso Fiorillo ensina, ainda, que a receita oriunda da tributação através dos impostos evidentemente terá destinação pública, mas não de maneira direta. Não há exigência, portanto, que o Poder Público realize uma atividade específica como contraprestação à cobrança de impostos<sup>119</sup>. Por isso, diz-se que se tratam de espécie de tributo não vinculado.

---

<sup>117</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga. Op. cit., 2006.

<sup>118</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 246.

<sup>119</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 99/100.

Tal proibição apenas abrange os impostos, pois tratam-se do meio mais adequado para a obtenção de receitas gerais do Poder Público. As outras espécies tributárias são chamadas de tributos vinculados, também porque possuem suas receitas afetadas à finalidade para a qual foram desenhadas pelo legislador. Assim, a contribuição de melhoria está vinculada ao pagamento da obra realizada; a taxa, ao custeio do serviço público ou à atividade notadamente de polícia desempenhada; a contribuição especial, ao fim para o qual for criada; e o empréstimo compulsório, ao fim autorizado para sua implementação, seja casos de guerra ou calamidades e afins<sup>120</sup>.

No caso da tributação ambiental, se entende que a extrafiscalidade e a vinculação de receitas são institutos jurídicos absolutamente distintos, que podem atuar em conjunto ou não<sup>121</sup>.

No caso da Taxa de Preservação Ambiental de Fernando de Noronha (Lei Estadual de Pernambuco nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989), se verifica a vinculação de receitas sem a extrafiscalidade. A taxa é cobrada daqueles que visitam a ilha e sua receita é vinculada à reparação ambiental. Entretanto, a taxa não pretende dissuadir o turismo na ilha, pelo contrário, seu objetivo é, sabendo que o turismo é inevitável, justamente conciliá-lo com a restauração dos impactos ambientais causados pela visita<sup>122</sup>.

Pode-se verificar, também a extrafiscalidade sem a vinculação de receitas<sup>123</sup>. Isso correrá nos casos dos tributos ambientais em sentido estrito que simplesmente não vinculem suas receitas por opção legislativa. Será o caso de impostos ambientais que venham a ser criados no Brasil para direcionar certas atividades produtivas, como o consumo de plástico, por exemplo, mas que, em virtude da vedação do art. 167, inc. IV, da CF/88, não poderão ter suas receitas vinculadas a priori.

Como asseveram Janssen Murayama e Fábio Fraga Gonçalves, não há obrigatoriedade de que a extrafiscalidade ambiental seja atrelada à vinculação de receitas do tributo para a proteção do meio ambiente. É louvável, sim, que isto venha a ocorrer, entretanto, não se pode criar uma regra, sob pena de o aumento dos tributos ficar limitado pela receita vinculada à recuperação do dano causado pela atividade tributada. Ou seja, para que o caráter preventivo do tributo se perfaça, o custo do tributo ao contribuinte deve ser maior do que a continuidade da degradação ambiental<sup>124</sup>.

---

<sup>120</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 246.

<sup>121</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga. Op. cit., 2006.

<sup>122</sup> Ibid.

<sup>123</sup> Ibid.

<sup>124</sup> Ibid.

As divergências doutrinárias, entretanto, são absolutamente presentes no tocante ao tema. Alguns entendem que é plausível que os tributos ambientais estejam vinculados à proteção ao meio ambiente, com as receitas destinadas a recuperação ambiental. É o caso de José Marcos Domingues, que entende que a extrafiscalidade deve estar atrelada à vinculação das receitas adquiridas com a finalidade extrafiscal pretendida<sup>125</sup>.

Outros acentuam que se verificam traços negativos na vinculação de receitas, como por exemplo, a limitação da distribuição das receitas conforme as necessidades públicas do momento e uma tendência de que o serviço reparatório passe unicamente a ser autofinanciado. Esses, afirmam que a vinculação deve ser pensada no caso concreto<sup>126</sup>.

Carlos Peralta assevera que a vinculação de receitas poderia conferir legitimidade ao imposto ambiental, garantindo aos contribuintes que o valor pago foi devidamente destinado à proteção ambiental<sup>127</sup>.

Celso Fiorillo destaca que os impostos no Brasil possuem esta enorme barreira com relação à tutela dos bens ambientais. Entretanto, pontua que, a despeito disto, o legislador se adaptou no sentido de elaborar tributos ambientais em sentido amplo, através de isenções, incentivos e benefícios fiscais<sup>128</sup>.

Por este motivo, Carlos Peralta defende que há que se discutir acerca da desconstitucionalização da vedação à vinculação da receita oriunda de impostos a fim de permitir expressamente a vinculação de receitas dos impostos ambientais, bem como a criação de um fundo ambiental proveniente das receitas dos tributos ambientais e destinado a custear as despesas das políticas ambientais<sup>129</sup>.

Compartilha-se da opinião que não parece razoável desconstitucionalizar o princípio da não afetação, sob pena de incorrer no risco de permitir ao legislador ordinário que amarre excessivamente o Poder Executivo em um ordenamento jurídico com orçamentos já bastante complexos e limitados.

Nada impediria, e poderia até ser de bom grado, que se incluíssem algumas possibilidades de vinculação de receitas à proteção ambiental a partir da criação de impostos ambientais em sentido estrito no Brasil. Evidentemente, isso deveria ser feito através de Proposta de Emenda

---

<sup>125</sup> BRAGA, Guilherme Doin; CASTRO, Katiana Bilda de. Op. cit., 2006.

<sup>126</sup> CALVO ORTEGA. Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria. **Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación**, 2011. *apud* MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 148.

<sup>127</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 148/149.

<sup>128</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 100/101.

<sup>129</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 148/150.



Constitucional, com votação em dois turnos, nas duas Casas Legislativas e aprovada pelo voto de três quintos dos deputados e senadores, após ampla e profunda discussão.

Estabelecer uma regra de condicionamento da extrafiscalidade à vinculação de receitas não parece adequado, uma vez que incorreria na penalização de reduzir ou limitar o escopo das possibilidades de atuação da extrafiscalidade verde para a proteção do meio ambiente, seja através de tributos ambientais em sentido amplo ou em sentido estrito, problemática cada vez mais urgente para a sociedade contemporânea.

## 2.4. Capacidade Contributiva

O art. 145, parágrafo primeiro, da CF/88 estabelece o princípio da capacidade contributiva ao enunciar que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Regina Helena Costa ensina que a matéria vem relacionada aos impostos uma vez que estes, por se tratarem de tributos não vinculados a uma atuação estatal, dependem de que sejam consideradas condições particulares do sujeito passivo. A ilustre doutrinadora define a capacidade contributiva enquanto a “aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”. Por isso, considera a capacidade econômica enquanto um subprincípio do princípio da igualdade<sup>130</sup>.

Não causa espanto, portanto, apreender-se disso que os mais ricos devem contribuir para o Estado em maior proporção do que os mais pobres. Como explicam Fábio Fraga Gonçalves e Janssen Murayama, o princípio tem o condão de estimular a solidariedade a partir da redução das desigualdades econômicas para então, efetivar uma justa distribuição dos proveitos econômicos e da riqueza. Onde não houver manifestação de capacidade contributiva, não há que se falar em obrigação tributária. Por outro lado, onde houver, ela deve ser utilizada enquanto orientador da graduação tributária<sup>131</sup>.

---

<sup>130</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 113.

<sup>131</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Op. cit.

Como ensina o nobre Professor Paulo Barros de Carvalho, o princípio da capacidade contributiva se expressa, a priori, de duas formas. Primeiramente, verifica-se o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva objetiva, através da escolha, pelo legislador, de hipótese de incidência que verdadeiramente represente conteúdo econômico de riqueza. Em segundo plano, observa-se, também, a capacidade contributiva em sentido subjetivo, para o qual a repartição da tributação deve-se dar de maneira equitativa na proporção do grau de contribuição daqueles que realizaram o evento econômico. Isso quer dizer que o princípio está vinculado ao princípio da igualdade, disposto no art. 5º, caput, da CF<sup>132</sup>.

Há aqueles também que determinam ainda mais o conceito. Para Fábio Fraga Gonçalves e Janssen Murayama, o princípio é, ao mesmo tempo, pressuposto objetivo e subjetivo e parâmetro do tributo<sup>133</sup>.

Por pressuposto objetivo entende-se que o princípio obriga a autoridade legislativa a escolher uma hipótese de incidência que economicamente signifique riqueza. Enquanto pressuposto subjetivo, então, entende-se que o princípio disciplina que o contribuinte deve possuir recursos econômicos suficientes para sofrer a tributação sem prejudicar o mínimo existencial e respeitando a vedação ao confisco. Assim, o princípio notadamente também visa garantir o direito de propriedade<sup>134</sup>.

Como parâmetro, por sua vez, o princípio se vincula à graduação do tributo. Neste último caso, então, está ligada a técnicas de tributação tais como a proporcionalidade e a progressividade, a fim de não impor a mesma carga tributária a todos os contribuintes<sup>135</sup>.

Importante notar então, que a capacidade contributiva constitui limite da tributação, como da proibição do excesso e da não tributação do mínimo existencial, quantidade mínima de renda apta a garantir a dignidade da pessoa humana<sup>136</sup>.

Em virtude da expressão “sempre que possível” e da referência apenas aos impostos, a aplicação do princípio da capacidade contributiva às demais espécies tributárias gera inúmeras divergências doutrinárias.

Entretanto, esclarece-se a posição adotada por Leandro Paulsen, para quem a capacidade contributiva se aplica a todas as espécies tributárias, embora de maneira distinta de acordo com os caracteres e peculiaridades de cada uma<sup>137</sup>.

---

<sup>132</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 246/248.

<sup>133</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga. Op. cit., p. 44.

<sup>134</sup> Ibid.

<sup>135</sup> Ibid.

<sup>136</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 114.

<sup>137</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 99/103.

Como ensina o autor, o princípio se aplica perfeitamente aos impostos e, via de regra, aos empréstimos compulsórios e as contribuições. Por outro lado, não se aplica totalmente às taxas pelo seu caráter contraprestacional, ou seja, aqueles que sejam contemplados pelo serviço público específico e divisível ou que ensejem a atuação do poder de polícia, deverão responder aos ônus tributários correspondentes a essas condutas. Entretanto, assevera-se que a preservação do mínimo vital e a vedação ao confisco se aplicam a todas as espécies tributárias, inclusive às taxas<sup>138</sup>.

Neste sentido, Ricardo Lobo Torres acentua que a capacidade contributiva se aplica às taxas no âmbito da isenção, dado que afrontaria o princípio da igualdade cobrar a taxa de hipossuficientes, que justamente são os grupos que mais requerem atenção do Estado através dos serviços públicos<sup>139</sup>.

Assim, embora a capacidade contributiva não seja o próprio fundamento das taxas, qual seja, o princípio da equivalência, suas limitações do mínimo existencial e da vedação ao confisco devem se fazer presentes, sob pena de inconstitucionalidade. O fundamento do aspecto quantitativo das taxas é então o custo da atividade estatal desempenhada, e não a capacidade econômica do contribuinte, embora esta não se exclua totalmente<sup>140</sup>.

No caso das contribuições de melhoria, o professor Ricardo Lobo Torres dispõe tal qual no caso das taxas, ou seja, embora esta espécie seja fundamentada sobre o princípio do custo-benefício, a capacidade contributiva também incide sobre as contribuições na medida em que impede que o Estado realize obras públicas em localidades habitadas por pessoas hipossuficientes e carentes, dado que não possuiriam condições para arcar com a valorização imobiliária recebida<sup>141</sup>.

Além disso, Paulo de Barros Carvalho ensina que existe também um limite máximo das contribuições de melhoria, fundamentado pela capacidade contributiva. Ou seja, ninguém pode ser obrigado a pagar o tributo em valor maior que a valorização imobiliária incidente sobre o imóvel. A vantagem recebida pelo contribuinte é o limite máximo, portanto<sup>142</sup>.

Por outro lado, com relação às contribuições de intervenção no domínio econômico, Ricardo Lobo Torres acentua que não lhes aplicam a capacidade contributiva ou o custo-benefício. O que ocorre é que se aplica o princípio do custo-benefício do grupo. Ou seja, a

---

<sup>138</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 99/103.

<sup>139</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 408.

<sup>140</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga. Op. cit., p. 44/48.

<sup>141</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 412.

<sup>142</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 87.

medida de manifestação de riqueza dos contribuintes apenas diz respeito àqueles que se encontram no grupo de contribuintes sobre os quais incidirá a contribuição. Portanto, a capacidade econômica, enquanto manifestação da igualdade, apenas diz respeito dentro do grupo escolhido, dado que com relação aos demais cidadãos fora do grupo, haverá desigualdade<sup>143</sup>.

No caso dos empréstimos compulsórios, por sua vez, a capacidade contributiva é fundamental, dado que não se pode exigir compulsoriamente e em caráter de urgência uma quantia de riqueza que o contribuinte não possua para lhe pagar. Além disso, não se pode ofender os limites do mínimo existencial e da vedação ao confisco, ainda que exista o dever de restituição<sup>144</sup>.

É nesse sentido, da capacidade contributiva, que Regina Helena Costa fala em uma solidariedade contributiva, irradiada da solidariedade social disposta no art. 3º, inc. I, da CF/88, enquanto conteúdo basilar do princípio da capacidade contributiva, protegendo, por exemplo, o mínimo existencial. Segundo a autora, é dela que deriva a possibilidade da extrafiscalidade<sup>145</sup>.

Decorre dela também o princípio da generalidade da tributação, disciplinado pelo art. 153, parágrafo 2º, inc. I, da CF, em que todos que realizem o mesmo fato gerador devem responder tributariamente da mesma maneira. Bem como, decorre dela a progressividade, enquanto técnica de tributação, para a qual quanto maior for a base de cálculo, maior deve ser a alíquota incidente<sup>146</sup>.

Desta forma, o princípio da capacidade contributiva atua, em maior ou menor medida, em todas as espécies tributárias, inclusive naquelas com fato gerador vinculado, através da imunidade, isenção, seletividade ou progressividade<sup>147</sup>.

A imunidade ocorre, por exemplo, pela dispensa de tributação de pessoas conhecidamente pobres, impedindo que o legislador onere tributariamente aquelas pessoas. A isenção, por outro lado, apenas dispensa certas pessoas sem capacidade econômica do pagamento de tributos<sup>148</sup>.

A progressividade corresponde ao aumento da tributação conforme o aumento da base de cálculo. Assim, se pressupõe que dada a maior base de cálculo, aquele que sofrerá maiores alíquotas terá maior capacidade econômica. A seletividade, por outro lado, corresponde a uma

---

<sup>143</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 424

<sup>144</sup> Ibid., p. 427

<sup>145</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 115/116.

<sup>146</sup> Ibid.

<sup>147</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 99/103.

<sup>148</sup> Ibid., p. 99/103.

tributação diferenciada de acordo com o bem tributado, como, por exemplo, a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço no IPI e no ICMS<sup>149</sup>.

Quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva na extrafiscalidade, as divergências doutrinárias são contundentes. Figura-se como um dos temas mais debatidos da extrafiscalidade ambiental.

De um lado, há doutrinadores que alegam que a capacidade econômica não se aplica à tributação ambiental, dada a expressão “sempre que possível” do art. 145, parágrafo 1º, da CF/88<sup>150151</sup>. Isso, porque o princípio seria orientado exclusivamente pelo Princípio do Poluidor-Pagador, não havendo, nesse sentido, manifestação de riqueza na poluição.

Outros, no entanto, argumentam que não há qualquer contradição, uma vez que a capacidade de poluir em prol de interesses particulares notadamente representaria uma manifestação de riqueza<sup>152</sup>. Ou seja, o fato de se poluir a partir de atividades econômicas pressuporia uma certa capacidade contributiva. Nesse sentido, o Princípio do Poluidor-Pagador também se adequaria perfeitamente ao disposto no art. 145, parágrafo 1º, da CF/88.

Considera-se, entretanto, que o tributo ambiental não visa atingir uma manifestação de riqueza, e por isso a capacidade econômica não é propriamente o fundamento dos tributos ambientais<sup>153</sup>. Como esclarece Rabbani, nos tributos com função social diversa da fiscal, não se pode entender que a capacidade econômica se comporte da mesma maneira<sup>154</sup>. No entanto, isso não significa dizer que ela seja completamente irrelevante para a extrafiscalidade ambiental. Muito pelo contrário.

Assim, como é o fato gerador do tributo ambiental a degradação ambiental, há conexão entre esta e um determinado consumo ou processo produtivo que gerem impacto ecológico, embora isso não corresponda necessariamente a uma manifestação de riqueza<sup>155</sup>. É por isso, então, que a tributação ambiental responde ao Princípio do Poluidor-Pagador<sup>156</sup>.

Entretanto, embora os tributos ambientais tenham uma finalidade extrafiscal, evidentemente possuem também uma natureza fiscal secundária, enquanto instrumentos que

---

<sup>149</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 99/103.

<sup>150</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 156.

<sup>151</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 134.

<sup>152</sup> RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. A releitura do princípio da capacidade econômica nos tributos ambientais e o novo princípio da capacidade poluidora. **Revista De Direito Econômico E Socioambiental**, Curitiba, n. 2, vol. 8, mai./ago. 2017, p. 215.

<sup>153</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 136/156.

<sup>154</sup> RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. Op. cit., p. 214.

<sup>155</sup> Ibid., p. 217.

<sup>156</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 153/156.

acabam por gerar arrecadação ao Estado<sup>157</sup>. Assim, verifica-se que a capacidade contributiva não pode e não deve ser de todo irrelevante para a tributação ambiental<sup>158</sup>.

É por isso que Fábio Fraga Gonçalves e Janssen Murayama asseveram que a capacidade econômica como pressuposto subjetivo deve se aplicar à tributação ambiental<sup>159</sup>. Ou seja, enquanto capacidade do contribuinte para arcar com o ônus tributário (pressuposto subjetivo), a extrafiscalidade deve se conciliar com a capacidade contributiva, uma vez que não há qualquer justificativa para uma tributação que não corresponda a uma aptidão de pagamento por parte dos contribuintes.

Assim, a capacidade contributiva opera como limite à extrafiscalidade ambiental justamente quanto a preservação do mínimo existencial e a vedação ao confisco<sup>160</sup>. Portanto, ela corresponde aos limites mínimo e máximo da tributação ambiental e, dessa forma, entende-se que todos os tributos devem corresponder em certa medida à capacidade econômica<sup>161</sup>. Embora não seja o fundamento da tributação ambiental, o cálculo da graduação tributária deve ser realizado através da complementação entre a capacidade contributiva do contribuinte e a necessidade ambiental representada pela extrafiscalidade<sup>162</sup>.

Além disso, há que se salientar que desta conciliação entre a capacidade econômica e a extrafiscalidade ambiental, é fundamental um juízo de idoneidade, necessidade, razoabilidade e proporcionalidade da tributação extrafiscal para cumprir os fins pretendidos, juízo este que deve ser realizado, a priori, pelo legislador, embora não se furte o mesmo da atuação jurisdicional.

Portanto, deve-se impedir que, de modo a respeitar o princípio do poluidor-pagador, pessoas mais pobres arquem com um ônus tributário proporcionalmente maior que pessoas mais ricas, uma vez que isso não apenas ofenderia o princípio da capacidade contributiva, mas representaria flagrante inconstitucionalidade ao atingir os princípios da igualdade, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Logo, conclui-se pelo abrandamento do princípio da capacidade contributiva nos tributos ambientais para sua perfeita compatibilidade com a constituição<sup>163</sup>. Portanto, entende-se que a capacidade econômica notadamente se trata de limite para a extrafiscalidade. Embora os tributos ambientais não repousem sobre este princípio, mas, sim, sobre o poluidor-pagador, por

---

<sup>157</sup> Ibid., p. 153/156.

<sup>158</sup> GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Op. cit.

<sup>159</sup> Ibid.

<sup>160</sup> Ibid.

<sup>161</sup> RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. Op. cit., p. 216.

<sup>162</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 153/156.

<sup>163</sup> RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. Op. cit., p. 219.

possuírem relativa função arrecadatória, devem respeitar a capacidade econômica no tocante à manutenção do mínimo existencial e da vedação ao confisco.

## 2.5. A extrafiscalidade nas espécies de tributos ambientais

Como já se teve a oportunidade de esclarecer, a CF/88 estabelece em seu Título VI, no art. 145, três espécies de tributos, de competência da União, dos Estados, do DF e dos Municípios: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Por isso e aliado à determinação do art. 5º, do CTN, alguns autores costumam afirmar que a classificação das espécies tributárias é tripartite<sup>164</sup>.

Entretanto, não há como negar que no mesmo título, a CF/88 também disciplinou outras duas espécies tributárias, nos artigos 148 e 149, de competência exclusiva da União, ressalvadas as exceções expressas, quais sejam os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Assim, acredita-se que a melhor classificação das espécies tributárias é pentapartite (ou quinquipartite)<sup>165</sup>, ou seja, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. No mesmo sentido caminhou o STF, quando do julgamento do RE 146.733-9/SP, cujo relator Min. Moreira Alves optou pela mesma classificação.

Logo, o art. 5º, do CTN, deve ser visto com ressalvas, uma vez que o art. 145 traz os tributos de competência de todos os entes federados e não caberia estabelecer no mesmo dispositivo os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, de competência exclusiva da União, ressalvadas as exceções presentes nos artigos 149 e 149-A<sup>166</sup>.

Os tributos podem ser classificados entre tributos vinculados e não vinculados. Como explica Paulo de Barros Carvalho, sempre que da análise da hipótese de incidência e da base de cálculo se verificar um acontecimento que demande atuação do Estado, se trata de um tributo vinculado. Por outro lado, quando não demandar atuação do Estado, se trata de um tributo não vinculado<sup>167</sup>.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, a taxas e as contribuições de melhoria são tributos vinculados ao exercício do poder de polícia ou ao serviço público prestado. Os impostos sempre serão não vinculados, enquanto as contribuições especiais e os empréstimos

---

<sup>164</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 501.

<sup>165</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 67.

<sup>166</sup> Ibid., p. 99/103.

<sup>167</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 80.

compulsórios podem ser tanto vinculados quanto não vinculados, a depender da hipótese de incidência e da base de cálculo escolhida<sup>168</sup>.

### 2.5.1 Impostos

Ao tratar dos impostos, a CF/88 além de os incluir no rol das espécies tributárias, disciplina que devem obedecer à capacidade contributiva e veda que as taxas tenham base de cálculo de imposto, no art. 145, CF/88. Além disso, determina nos artigos 153 a 156, da CF/88, cada uma das competências dos entes federados para sua instituição, bem como suas categorias.

Em seu art. 16, o CTN dispõe que os impostos são tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho, os define como “tributos que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”<sup>169</sup>. Disso, apreendemos que os impostos se trata de tributos não vinculados, ou seja, sua contribuição não dependerá de nenhuma prestação do Estado.

Ricardo Lobo Torres acentua que a definição do art. 16, do CTN é insuficiente, visto que abdica de outras características da espécie. Assim, segundo o autor, a melhor definição de imposto é “o dever fundamental consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas gerais, é exigido de quem tenha realizado, independentemente de qualquer atividade estatal em seu benefício, o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição”<sup>170</sup>.

Ressalte-se disto, portanto que, os impostos atingem manifestações de riqueza dos contribuintes, devendo respeitar então a capacidade contributiva de cada um<sup>171</sup>. Além disso, percebe-se da própria definição de Ricardo Lobo Torres que os impostos são arrecadados para as necessidades públicas gerais do Estado. Então, lembramos que sua receita não pode ser afetada a determinada despesa, conforme art. 167, IV, da CF, ressalvadas as exceções da própria CF/88. Acentue-se também que a receita obtida com os impostos é o quinhão mais vultoso da arrecadação tributária do Estado.

---

<sup>168</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 80.

<sup>169</sup> Ibid., p. 81.

<sup>170</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 376/377.

<sup>171</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 70/71.



Como já se disse, a competência privativa da União, dos Estados, do DF e dos municípios para a instituição de impostos decorre dos artigos 145 e 153 a 156, da CF/88. O art. 153 trata dos impostos de competência da União. Esta ainda possui a competência residual do art. 154, inc. I, para a instituição de novos impostos, mediante lei complementar, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já estabelecidos na CF/88, e também a competência extraordinária para instituição do imposto extraordinário de guerra, do art. 154, inc. II. Por sua vez, o art. 155 trata da competência dos Estados e o art. 156, dos Municípios.

Quanto a viabilidade da utilização dos impostos para a tributação ambiental, a CF/88 não traz, no rol taxativo dos artigos 153 a 156, nenhuma hipótese de imposto ambiental *strictu sensu*. Entretanto, o legislador derivado cuidou de conferir efeitos extrafiscais ambientais em alguns impostos ordinários através de incentivos, isenções e benefícios fiscais. Trata-se da tributação ambiental em sentido amplo, sendo os incentivos fiscais boas medidas para direcionar a atividade econômica<sup>172</sup>, embora não tenham a mesma relevância da tributação ambiental *strictu sensu*.

No entanto, a CF/88 também dispõe no art. 154, I, a competência residual da União para instituir impostos diversos dos do art. 153. Heleno Taveira Torres assim pontua que apenas a União teria a possibilidade de instituir um imposto ambiental em sentido estrito, devendo advir de lei complementar, ser não cumulativo e não ter fato gerador ou base de cálculo igual aos já existentes<sup>173</sup>.

Como já abordamos, os impostos não podem ter sua receita vinculada a nenhum fundo, órgão ou despesa, conforme art. 167, IV, da CF/88. Assim, os valores arrecadados de um eventual imposto ambiental não podem ser revertidos para fundos de preservação ambiental ou órgãos fiscalizadores, como o IBAMA ou ICMBIO. Além disso, devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva, não podendo onerar demais um contribuinte, ainda que seu dano ambiental seja muito mais grave proporcionalmente à contribuição que ele possa arcar com sua renda.

Por isso, muitos autores argumentam que a utilização dos impostos para a proteção ambiental é muito difícil ou até mesmo inviabilizada. Nesse sentido, aduz Celso Pacheco

---

<sup>172</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 175/180.

<sup>173</sup> TORRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 109.

Fiorillo<sup>174</sup>Da mesma forma alegam Breno Ladeira Kingma Orlando e Daniel Mariz Gudiño, mas acrescentam que o imposto configuraria, de maneira indireta, uma sanção de ato ilícito<sup>175</sup>.

Entretanto, discorda-se destas opiniões, uma vez que a vedação de vinculação das receitas obtidas não tem o condão de inviabilizar o aspecto preventivo do imposto ambiental, ou seja, é perfeitamente possível que o imposto ambiental seja instituído e esteja apto para dissuadir os agentes econômicos do consumo ou produção de determinados serviços ou produtos, através do aumento dos custos pela tributação. Naturalmente, aquele consumo ou produção irá diminuir ou optar por formas ambientalmente corretas de exercer a atividade, influenciando, portanto, na proteção ambiental.

Evidentemente que, no caso dos impostos, o aspecto reparatório do tributo ambiental estaria inviabilizado. Entretanto, isso não retira a importância de tal medida, uma vez que urgem quaisquer tentativas aptas a minimizar os danos ambientais decorrentes das atividades econômicas humanas face ao agravamento das condições climáticas e ecológicas.

Quanto à capacidade contributiva, conforme já se ressaltou, não se verifica qualquer ofensa em conciliá-la com a extrafiscalidade ambiental. Ou seja, evidentemente, por força do art. 145, parágrafo único, da CF/88, os impostos ambientais devem respeitar a capacidade contributiva, sob pena de inconstitucionalidade. Portanto, não é que a capacidade contributiva deva ser excepcionada nos impostos ambientais ou que a poluição manifeste em si uma certa riqueza, como já se disse.

Entretanto, é certo que os impostos ambientais possuirão como fundamento o princípio do poluidor-pagador. Ora, isso não significa dizer que os impostos ambientais não devem obedecer à capacidade contributiva, mas, sim, que esta deve ser ponderada junto ao princípio do poluidor-pagador.

Logo, explica-se. O imposto ambiental se fundamenta pelo princípio do poluidor-pagador. Portanto seu fato gerador busca dissuadir a prática de atividades danosas ao meio ambiente. Assim, o imposto ambiental é calculado com base na degradação ou no risco ambiental causado pela conduta<sup>176</sup>.

Para garantir o princípio da igualdade então, o parâmetro dos impostos ambientais não deve ser a renda dos contribuintes, dado que poderia tributar igualmente contribuintes com

---

<sup>174</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 100.

<sup>175</sup> ORLANDO, Breno Ladeira Kingma Orlando. GUIDÑO, Daniel Mariz. Instrumentos Tributários e Financeiros Utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: MURAYAMA, Jannsen et al (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Ed Kindle. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006.

<sup>176</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 175/180.

degradações ambientais diversas ou desigualmente contribuintes com degradações ambientais iguais<sup>177</sup>.

Mas, da mesma forma, os impostos ambientais devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva enquanto pressuposto subjetivo, ou seja, impedindo a tributação do mínimo existencial e o confisco.

Por fim, alguns exemplos da tributação ambiental através dos impostos decorrem, enquanto impostos em sentido amplo, do ICMS ecológico em alguns Estados, do ITR verde e do IPTU verde e, enquanto impostos *strictu sensu*, embora não existam iniciativas no Brasil, se pode imaginar a tributação sobre as emissões de carbono, a poluição sonora, o consumo de combustíveis fósseis, a utilização de garrafas plásticas, entre outros.

### 2.5.2 Taxas

Uma das funções do Estado é propriamente exercer atividades de poder de polícia e atender os cidadãos através da realização de serviços públicos. Essas atividades públicas, entretanto, são prestadas em prol de determinados contribuintes específicos e não de toda a sociedade. Logo, parece critério de justiça que apenas aqueles demandaram a realização destas atividades arquem com os custos destas<sup>178</sup>.

Nesse sentido, o art. 145, inc. II, da CF/88 determina que as taxas serão instituídas em razão do exercício do poder polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Assim, verifica-se que as taxas descreverão em sua hipótese de incidência notadamente uma atividade estatal, dirigida especificamente a determinado contribuinte. Suas bases de cálculo então devem revelar a intensidade da atuação estatal<sup>179</sup>. Logo, revela-se que as taxas são tributos contraprestacionais. O valor da taxa cobrada então apenas pode sofrer variações em face do custo da prestação estatal desempenhada. Cada um deve arcar com os custos das prestações que lhe beneficiem. Trata-se do princípio do custo-benefício<sup>180</sup>.

As taxas podem ser instituídas conforme a competência comum da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, por disposição do art. 145, da CF/88. Assim, cada ente federado pode instituir taxas conforme os serviços públicos ou atividades de polícia que desempenhem.

---

<sup>177</sup> Ibid., p. 175/180.

<sup>178</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 72/76.

<sup>179</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 84.

<sup>180</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 72/76.

No mais, as taxas não podem ter hipótese de incidência e bases de cálculo próprias dos impostos, sendo vedado sua cobrança em face do capital de empresas, conforme art. 145, parágrafo 2º, da CF/88 e art. 77, parágrafo único, do CTN.

Observando as taxas de serviços públicos, se percebe que os serviços públicos que autorizam a instituição de taxas são prestados efetiva ou potencialmente aos contribuintes, concomitantemente específicos e divisíveis, e utilizados ou postos à disposição do cidadão<sup>181</sup>.

O art. 79, do CTN, determina que se consideram serviços públicos utilizados efetivamente pelo contribuinte quando por ele usufruídos a qualquer título e potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Ainda, o dispositivo acentua serem específicos, serviços públicos que possam ser destacados em unidades autônomas de utilidades públicas, e divisíveis, quando puderem ser utilizados separadamente por cada um de seus usuários. Apreende-se, portanto, que apenas os serviços públicos *uti singuli* se enquadram nessa categoria<sup>182</sup>.

Verifica-se também as taxas em face do poder de polícia. Conforme art. 77, do CTN, o poder de polícia deve ser exercido regularmente. O art. 78, por sua vez, estabelece que

Se considera poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

O dispositivo ainda colaciona, em seu parágrafo único, que

Se considera regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Não se trata, entretanto do simples exercício do poder de polícia, mas, sim uma atuação concreta, específica e efetiva em face de determinado administrado<sup>183</sup>.

Embora não conste expressamente no art. 145, parágrafo primeiro, o princípio da capacidade contributiva também se aplica às taxas. Isso, porque, como já se esclareceu, o Estado

---

<sup>181</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 409.

<sup>182</sup> Ibid., p. 406/409.

<sup>183</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 103.

não pode atingir o mínimo existencial ou instituir taxa com caráter de confisco. Logo, é facultado ao Estado, oportunizar isenções de taxa para populações de baixa renda para preservação do mínimo vital a assegurar a dignidade da pessoa humana.

No mesmo sentido vem decidindo o STF, conforme STF, ARE 906203 AgR-EDv/SP, rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 06/06/2018<sup>184</sup>, para quem a capacidade contributiva também se aplica às taxas por ser tratar de critério de justiça comutativa. Entretanto, a hipótese de incidência e o fato gerador das taxas evidentemente está relacionado à atividade estatal desempenhada e não com a manifestação de riqueza do contribuinte<sup>185</sup>.

Quanto à vinculação de receitas, está claro que, no caso das taxas, as receitas devem estar vinculadas ao custeio das atividades estatais desempenhadas. Portanto, não se aplica o art. 167, inc. IV, da CF/88. E mais, ainda que a vinculação não seja expressa na lei, ela deve ser presumida<sup>186</sup>.

Finalmente, entende-se que as taxas podem ser utilizadas para a proteção ambiental. Carlos Peralta acentua que as taxas podem ser utilizadas, tendo como fato gerador a prestação de serviços públicos de grande importância ambiental ou a fiscalização de atividades poluidoras através do poder de polícia<sup>187</sup>. No mesmo sentido, Celso Fiorillo assevera que se trata de uma tributação mais fácil de ser aplicada<sup>188</sup>.

Por outro lado, também recebem críticas, pois possuem bases muito reduzidas frente ao dano ambiental causado, o que não coadunaria com o princípio do poluidor-pagador. Além disso, outros asseveram que às vezes podem funcionar como autorizações para poluir, através da exploração de recursos naturais<sup>189</sup>.

Entretanto, entende-se que as taxas podem ser amplamente utilizadas para a proteção ambiental, uma vez que vemos exemplos inclusive no ordenamento brasileiro, através da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, instituída pela Lei nº 10.165/2000, que se discorrerá brevemente adiante<sup>190</sup>.

Outras taxas, como as de coleta de lixo, frente a uma graduação de alíquotas conforme o impacto ambiental causado pelo despejo, poderiam ter um importante efeito incentivador, através de critérios como a quantidade de lixo e a qualidade do lixo, ou seja, se reciclável ou

---

<sup>184</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE-906203 AgR-EDv/S**. Relator: Min Dias Toffoli. Julgado em: 06 jun. 2018.

<sup>185</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 72/76.

<sup>186</sup> Ibid., p. 72/76.

<sup>187</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 180/183.

<sup>188</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. Op. cit., p. 93/105.

<sup>189</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 180/183.

<sup>190</sup> BRASIL. **Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L10165.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10165.htm). Acesso em: 12 fev. 2021.

não<sup>191</sup>. Assim, se estimularia a redução dos resíduos mais poluentes, contribuindo com programas de reciclagem e com o destino adequado do lixo. Além de estimular a consciência ambiental e hábitos de consumo mais racionais e orientados ambientalmente.

Como já se esclareceu anteriormente, as taxas são regidas pelo princípio do custo-benefício. É através dele que serão estabelecidos os aspectos quantitativos das taxas ambientais. Dessa forma, e consubstanciado pelos princípios da capacidade contributiva e do poluidor-pagador, podem ser utilizadas alíquotas progressivas, de acordo com os custos necessários para fiscalizar ou para prestar determinado serviço público sobre a degradação ambiental produzida pelo contribuinte<sup>192</sup>.

Quanto à TCFA instituída no ordenamento pátrio, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. A lei expressa as atividades que compreendem a tributação. Sobre ela, Breno Ladeira Kingma Ornlado e Daniel Mariz Gudino asseveram que se trata de um importante e eficaz mecanismo para custear as atividades relacionadas à proteção ambiental<sup>193</sup>.

Ainda, existem também as taxas de visitação, cobradas em parques ambientais públicos, para custeio dos serviços prestados nos parques, tais como limpeza, manutenção, fiscalização e conservação. Através da cobrança aos turistas, torna-se cada mais viável e melhor a preservação ambiental<sup>194</sup>.

Ao contrário do que muitos argumentam, essas taxas não possuem o condão de desestimular a frequência dos parques, muito pelo contrário. Ao garantir os serviços prestados no local, melhoram a qualidade dos parques e acabam por estimular a visitação oferecendo um ambiente melhor preservado. Além disso, a preservação dos parques estimula cada vez mais a educação ambiental, o que traz retornos a longo prazo em prol do conservacionismo.

---

<sup>191</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 180/183.

<sup>192</sup> Ibid., p. 180/183.

<sup>193</sup> ORLANDO, Breno Ladeira Kingma Orlando. GUIDÑO, Daniel Mariz. Op. cit.

<sup>194</sup> Ibid.

### 2.5.3 Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria decorrem da competência comum entre União, Estados, DF e Municípios determinada no art. 145, inc. III, da CF/88. O dispositivo é complementado pelo art. 81, do CTN, do qual se extrai que as contribuições de melhoria são instituídas em face do custo de obras públicas das quais decorra valorização imobiliária para determinado grupo de contribuintes. Além disso, o artigo expressamente define que o limite total do tributo é a despesa realizada para a obra e o limite individual, a valorização imobiliária em prol do sujeito proprietário do imóvel.

Classificam-se aos tributos vinculados ou como prefere Ricardo Lobo Torres, se trata de tributos contraprestacionais<sup>195</sup>.

Como esclarece Leandro Paulsen, é perfeitamente razoável que da obra pública que decorra enriquecimento particular de determinados contribuintes, estes arquem com os custos de acordo com a diferenciação que lhes beneficia, e não que o custo recaia por toda a sociedade. Assim, se trata de um tributo com fato gerador misto, ou seja, contempla não apenas a realização da obra pública, mas, também, a valorização imobiliária decorrida dela<sup>196</sup>.

No mesmo sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho, ou seja, apenas a realização da obra pública não é suficiente. A contribuição de melhoria depende de um fator exógeno, externo ao Estado, que é a valorização imobiliária decorrente da obra realizada<sup>197</sup>. Deve haver uma relação de causalidade entre o empreendimento da obra pública e a valorização imobiliária.

Aplicam-se às contribuições de melhoria o princípio do custo-benefício, segundo o qual decorre de uma despesa para o Estado, mas que gera benefícios para os particulares. Entretanto, também se aplica o princípio da capacidade contributiva<sup>198</sup>.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que o Estado deve obedecer ao montante de valorização imobiliária do qual se beneficiou o particular, ou seja, o contribuinte não pode ser obrigado a recolher quantia maior que o benefício que atingiu seu imóvel<sup>199</sup>. Coaduna-se perfeitamente com os limites total e individual dispostos no art. 81, do CTN. Assim, não é tolerada nenhuma receita maior que o custo da obra realizada<sup>200</sup>.

---

<sup>195</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 410/412.

<sup>196</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 77/78.

<sup>197</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 86/88.

<sup>198</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 410/412.

<sup>199</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 86.

<sup>200</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 77/78.

Quanto à sua utilização para a proteção ambiental, entende-se que se trata de um importante mecanismo. Como acentua Carlos Peralta, as contribuições podem ser amplamente utilizadas para políticas públicas ambientais e urbanísticas, se verificando então o caráter extrafiscal, uma vez que todas as medidas adequadas para a preservação ambiental devem ser utilizadas de maneira complementar, não havendo margem para procurar uma única espécie tributária ideal. Portanto, podem ser empregadas na criação de parques e áreas de preservação ambiental ou para corrigir externalidades negativas, mediante obras de saneamento e tratamento de resíduos<sup>201</sup>.

Nessa linha, Breno Ladeira Kingma e Daniel Mariz Gudino ressaltam que geralmente estas obras voltadas à preservação ambiental são prosseguidas de uma valorização imobiliária nas propriedades circunscritas, havendo adequação legal para a instituição de contribuições de melhoria<sup>202</sup>.

Nesse sentido, além do CTN, o Decreto-Lei nº 195/1967<sup>203</sup> trata sobre as contribuições de melhoria, e disciplina que elas podem ser instituídas em face de obras de pavimentação, arborização, iluminação, esgotos pluviais; construção e ampliação de parques; serviços e obras de abastecimento de água potável e esgotos; proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento e drenagem em geral, dique, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

Dessa forma, considera-se que as contribuições de melhoria voltadas para finalidades extrafiscais no sentido de proteção ao meio ambiente, são classificadas enquanto tributos ambientais em sentido amplo. Isso, porque não possuem a principal finalidade de dissuadir agentes econômicos a alterar ou corrigir determinados comportamentos de consumo ou produção.

Entretanto, são extremamente relevantes e devem ser empregadas na preservação ambiental, uma vez que envolvem diretamente a prestação de obras que poderiam não ser realizadas caso não houvesse o mecanismo. Portanto, servem como estímulos ao poder público para que empreenda em obras públicas em prol do meio ambiente.

---

<sup>201</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 184/186.

<sup>202</sup> ORLANDO, Breno Ladeira Kingma Orlando. GUIDÑO, Daniel Mariz. Op. cit.

<sup>203</sup> BRASIL. **Decreto-lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccIVIL\\_03/Decreto-Lei/De10195.htm](http://www.planalto.gov.br/ccIVIL_03/Decreto-Lei/De10195.htm). Acesso em: 12 fev. 2021.



#### 2.5.4 Contribuições Especiais

As Contribuições Especiais são disciplinadas no art. 149, da CF/88. O dispositivo estabelece a competência exclusiva da União para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Ainda, determina que deva ser obedecido o art. 146, III, da CF/88, o qual menciona que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, definindo os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes, as obrigações, o lançamento, crédito, prescrição e decadência, entre outros; o art. 150, I, para o qual é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei anterior que o estabeleça, e III, tratando da irretroatividade e anterioridade; além do previsto no art. 195, parágrafo 6º, que trata especificamente das contribuições sociais para a seguridade social.

O mesmo art. 149, em seu parágrafo 1º, dispõe a competência da União, dos Estados, do DF e dos Municípios de instituírem contribuições para custeio de regime próprio de previdência social dos seus próprios servidores ativos, aposentados e pensionistas. Por sua vez, o art. 149-A estabelece a competência dos Municípios e do DF para a instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, observados os princípios da legalidade estrita, a anterioridade e a irretroatividade.

Especificamente quanto às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, o art. 149, parágrafo 2º, da CF/88 determina que não incidirão sobre as receitas decorrentes da exportação, que incidirão sobre a importação de produtos ou serviços estrangeiros e que poderão ter alíquotas ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou valor aduaneiro, ou alíquotas específicas, tendo por base a unidade de medida adotada.

As contribuições especiais são tributos orientados apenas para determinados grupos de contribuintes, a fim de perseguir finalidades específicas e buscar o custeio de determinada atividade estatal. Esse custeio perseguido com as contribuições é denominado referibilidade, ou seja, o contribuinte deve ser identificado naquele grupo e não é necessário que ele seja beneficiado. Tal referibilidade não se aplica às contribuições sociais da seguridade social, pois o art. 195, da CF/88 impôs seu custeio a toda a sociedade<sup>204</sup>.

As finalidades perseguidas pelas contribuições determinam que sua instituição não pode ser descolada destas e a desvinculação de suas receitas para o custeio de outra finalidade que

---

<sup>204</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 80/84.

não a pretendida pelo instrumento gera invalidade do tributo. Essa desvinculação apenas poderia se dar por Emenda Constitucional<sup>205</sup>.

Como ensina Regina Helena Costa, se trata de tributos vinculados e sua hipótese de incidência abrange uma atuação estatal indireta e mediada por uma circunstância intermediária com referibilidade ao contribuinte. Embora não se confundam com eles, podem assumir o caráter de impostos ou taxas<sup>206</sup>, o que deve ser auferido de acordo com as hipóteses de incidência e bases tributadas.

Isso posto, podemos identificar todas as espécies de contribuições especiais. As contribuições sociais, subdividem-se entre as genéricas (art. 149, primeira parte, e parágrafos 2º, 3º e 4º, da CF/88), cujas finalidades são voltadas à ordem social, e as de seguridade social, voltadas propriamente à previdência e assistência social<sup>207</sup>. As contribuições de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal, do art. 149, parágrafo 1º, da CF/88. As contribuições de intervenção no domínio econômico, do art. 149, segunda parte e parágrafos 2º a 4º, da CF/88. As contribuições do interesse das categorias profissionais ou econômicas, do art. 149, terceira parte, da CF/88. E as contribuições de iluminação pública municipal ou distrital, do art. 149-A, da CF/88.

Como persegue-se, para as finalidades deste ensejo, apenas o tocante à extrafiscalidade ambiental, se tratará tão somente das contribuições de intervenção no domínio econômico, uma vez que não se verifica nas contribuições voltadas à seguridade e às categorias profissionais e econômicas nenhuma possibilidade de atuação afeta à extrafiscalidade na proteção ambiental.

Quanto às contribuições de iluminação pública, notadamente podem ter importante papel sobre o meio ambiente artificial, ou seja, o espaço urbano. Entretanto, como já se ressaltou, o presente estudo pretende verificar a atuação da extrafiscalidade ambiental voltada à preservação do meio ambiente natural, que diretamente pode contribuir para auferir benefícios em prol da solução da crise ecológica e climática posta ao século XXI.

#### *2.5.5 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*

A União também possui a competência exclusiva, determinada pelo art. 149, da CF/88, para a instituição das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, conhecidas pela denominação CIDE.

---

<sup>205</sup> Ibid., p. 80/84.

<sup>206</sup> COSTA, Regila Helena. Op. cit., p. 179/181.

<sup>207</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 88/92.

Como já se esclareceu, podem incidir sobre a importação de produtos e serviços, mas não podem recair sobre as receitas decorrentes da exportação, conforme art. 149, parágrafo 2º, I e II, da CF/88. Além disso, podem ter alíquotas ad valorem, como base de cálculo o faturamento, a receita bruta, o valor da operação e o valor aduaneiro, ou específicas, tendo como base de cálculo uma unidade de medida adotada, conforme art. 149, parágrafo 2º, III, a e b, da CF/88. A depender da hipótese de incidência e das bases adotadas, podem ter aparência de impostos ou taxas.

Então, a União pode instituí-las para intervir na esfera econômica privada. Não parece razoável, entretanto, que ela intervenha em si própria, ou seja, em setores que ela primordialmente explore a atividade econômica<sup>208</sup>. Com a intervenção, a União pretende direcionar a atividade econômica, a fim de evitar desvios ou para estimular determinadas condutas<sup>209</sup>.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômica apenas se justifica para o cumprimento das finalidades dispostas no rol do art. 170, da CF/88, tais como a propriedade privada, a função social da propriedade, a defesa do consumidor, a redução das desigualdades sociais, a livre concorrência e, também, a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado de acordo com o impacto ambiental.

Regina Helena Costa esclarece que são tributos que atingem apenas grupos específicos que desempenham determinada atividade econômica. Por isso, assevera que notadamente são extrafiscais, uma vez que tem a capacidade de estimular ou dissuadir certo comportamento dos entes privados<sup>210</sup>. Não é cabível então uma intervenção geral, ou seja, para toda a sociedade.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres entende que os princípios da capacidade contributiva ou do custo-benefício não fundamentam sua instituição, mas, sim, o princípio do custo-benefício do grupo, ou seja, a igualdade apenas diz respeito dentro do grupo que é atingido pela CIDE<sup>211</sup>. Entretanto, não é demais repisar que se compreende que a capacidade contributiva se aplica até mesmo com relação à CIDE, uma vez que é vedada a tributação do mínimo existencial e o confisco.

Como se vê, dado seu caráter extrafiscal através da intervenção nas atividades econômicas, se entende que pode ser um instrumento de enorme valia para a tributação ambiental. A depender de sua hipótese de incidência, base de cálculo e sujeitos passivos, podem

---

<sup>208</sup> COSTA, Regila Helena. Op. cit., p. 85.

<sup>209</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 87/88.

<sup>210</sup> COSTA, Regila Helena. Op. cit., p. 184.

<sup>211</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 144.

desestimular certas condutas nocivas ao meio ambiente e ainda arrecadar recursos para custear a reparação ambiental. Assim, verifica-se tanto os aspectos reparatório e preventivo.

No Brasil, tem-se instituída, a partir da redação do art. 177, parágrafo 4º, da CF/88, com redação dada pelo Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, a Contribuição de Intervenção No Domínio Econômico sobre a importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, conhecida como CIDE Combustíveis. A exação ainda vem regulamentada pela Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001<sup>212</sup>.

Possui como alíquotas um valor diferenciado para cada tipo de combustível e a base de cálculo é o volume de combustível importado ou comercializado, de acordo com o art. 177, parágrafo 4º, I da CF/88.

Conforme art. 177, parágrafo 4º, II, da CF/88, os recursos obtidos com a tributação devem ser destinados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e o financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Assim, observa-se que o dispositivo perfeitamente se coaduna com o art. 170, VI, da CF/88 no tocante à preservação do meio ambiente.

Nesse sentido, Regina Helena Costa salienta a relevância da disposição com a tributação ambiental<sup>213</sup>. No mesmo trilho, Carlos Peralta acentua que o tributo está devidamente fundamentado no Princípio do Poluidor-Pagador, ao internalizar no processo produtivo o dano causado pelo consumo de combustíveis<sup>214</sup>.

Além disso, ao estabelecer as alíquotas conforme o impacto ambiental de cada combustível, se configura como o primeiro tributo ambiental em sentido estrito do Brasil, uma vez que pode estimular ou desestimular determinado combustível e reduzir, portanto, o impacto causado ao meio ambiente<sup>215</sup>.

---

<sup>212</sup> BRASIL. Lei 10336 de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10336.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10336.htm). Acesso em: 12 fev. 2021.

<sup>213</sup> COSTA, Regina Helena. Op cit., p. 189.

<sup>214</sup> MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. Op. cit., p. 186/187.

<sup>215</sup> Ibid.

### 3. A NATUREZA COMO SUJEITO DE DIREITOS NA CONSTITUIÇÃO DO EQUADOR DE 2008

#### 3.1. O Novo Constitucionalismo Latino-Americano, a Plurinacionalidade, a Interculturalidade, o Bem Viver e a Natureza

O processo de constituição dos Estados Modernos Latino-Americanos é notadamente marcado por profundas raízes coloniais, extrativistas, exportadoras e repleto de confrontos entre os colonizadores e os povos originários já presentes no continente quando da chegada de portugueses e espanhóis. Um conflito que levou centenas de anos para diminuir e fundamentou a sociedade e, portanto, o Estado sob uma lógica importada de instituições fundamentadas em conceitos daqui não originados.

No caso dos países andinos, de colonização espanhola, o processo de constituição destes Estados foi muito parecido com o caso brasileiro, entretanto não se pode dizer que igual. Como acentua Giorgia Pavani, se tratou da adoção dos conceitos liberais clássicos formados no continente europeu no tocante à soberania e a escolha da forma unitária de Estado não foi por acaso, mas, sim, uma maneira de controlar as diversas etnias de indígenas já presentes no território recém ocupado à época. Segundo a autora, a lógica forçadamente instituída pelos colonizadores foi no sentido de que os povos originários assimilassem a cultura europeia, não havendo espaço para integração, a fim de criar uma sociedade culturalmente homogênea<sup>216</sup>.

A fundação de um Estado de tal forma, segundo Roberto Viciano Pastor, foi fundamental para que as tentativas de instituição de um Estado Social na América Latina ao largo do século XX tenham sido fracassadas. O extrativismo exportador optou por arroubos autoritários constantes e os poucos períodos de constitucionalismo democrático não foram capazes de subverter a razão autoritária do Estado, mantendo a grande massa social empobrecida e afastada das decisões políticas<sup>217</sup>.

Entretanto, alguma esperança foi possível de ser observada com o as Constituições do Brasil de 1988, da Colômbia de 1991, da Venezuela de 1999, do Equador de 2008 e da Bolívia de 2009. O início do século XXI trouxe sinais claros de democratização através de um

---

<sup>216</sup> PAVANI, Giorgia. Prólogo: Los derechos de la Naturaleza, el territorio y la plurinación. *In*: ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático**. Bogotá: Universidad Libre, 2019, p. 20/21.

<sup>217</sup> PASTOR, Roberto Viciano. La problemática constitucional del reconocimiento de la Naturaleza como sujeto de derechos en la Constitución del Ecuador. ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático**. Bogotá: Universidad Libre, 2019, p. 139/140.

constitucionalismo profundamente apoiado pelas massas sociais onde as instituições jurídicas criadas eram ditadas conforme as pressões populares<sup>218</sup>.

Com maior profundidade nas Constituições da Venezuela, Equador e Bolívia, como esclarece Fábio Corrêa, embora estes processos constituintes tenham erigido políticos centralizadores e carismáticos, como Hugo Chávez, Evo Morales e Rafael Correia, o Novo Constitucionalismo Latino-Americano obteve enorme apoio popular, não constituindo projetos de governo, mas, sim, de povos<sup>219</sup>.

Vale esclarecer que não apenas houve apoio, mas ampla e intensa participação popular nos processos constituintes em questão. Assim, as novas constituições refletiram necessidades reais e concretas, a fim de transformar as sociedades em comento e garantir democracia e participação popular, pretendendo romper com a relação exportadora centro-periferia, de países subdesenvolvidos para os desenvolvidos<sup>220</sup>.

Nesse sentido, há que se ressaltar a monumental ruptura de paradigmas trazida pelas Constituições do Equador e da Bolívia. As pressões das massas indígenas geraram o reconhecimento pelas Cartas Magnas de seus direitos e territórios. As diversas etnias indígenas com diferentes saberes e expressões culturais levou à ruptura com a tentativa de uma sociedade homogênea fundada pelo constitucionalismo colonizador liberal. Abandona-se um Estado assimilador para um Estado Intercultural, ainda que se mantenha sua forma unitária<sup>221</sup>.

A pressão popular pela coexistência das diversas culturas gerou um Estado denominado Plurinacional, onde a interculturalidade passa a ser fundamental na mediação entre Estado e sociedade<sup>222</sup>. Como esclarece Boaventura de Souza Santos, a interculturalidade não se trata apenas de uma convivência entre as várias culturas, mas, sim, um amplo diálogo entre essas culturas no sentido de encontrar certo consenso para consolidar o bem comum<sup>223</sup>.

No caso equatoriano, o Estado Plurinacional, determinado pela interculturalidade, fundado pela Constituição de 2008, estabeleceu significativos avanços no reconhecimento dos direitos indígenas. Nesse sentido, já no artigo 1º, da Constituição da República do Equador<sup>224</sup>, é reconhecida a interculturalidade e a plurinacionalidade; no art. 11.2 é determinada a igualdade

<sup>218</sup> PASTOR, Roberto Viciano. Op. cit., p. 140.

<sup>219</sup> OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. Reflexões sobre o novo constitucionalismo latino-americano. **Revista Da Faculdade De Direito da UFG**, vol. 39, n. 2jul./dez. 2015, p. 91/93.

<sup>220</sup> PASTOR, Roberto Viciano. Op. cit., p. 140/141.

<sup>221</sup> PAVANI, Giorgia. Op. cit., p. 21/24.

<sup>222</sup> Ibid., p. 20.

<sup>223</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa. **Para além do pensamento abissal: das linhas globais a uma ecologia de saberes. In: Epistemologias do sul**. São Paulo: Cortez, 2010 *apud* OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. Op. cit., p. 94.

<sup>224</sup> REPÚBLICA DO EQUADOR. **Constitución**. Disponível em: <http://archivobiblioteca.asambleanacional.gob.ec/2008issuu-espanol>. Acesso em: 10 fev. 2021.

entre todas as pessoas; no art. 3.3 e 3.6 é estabelecida a unidade na diversidade dos povos e a promoção da descentralização e autonomia, embora o Estado se mantenha unitário.

O capítulo 4, por sua vez, é exclusivamente endereçado aos povos indígenas e aos afrodescendentes, e o art. 56 reforça estes povos como partícipes desta unidade nacional. Tal compreensão plurinacional irradia por todo o ordenamento ao passo que inúmeros exemplos são cabíveis. Os povos indígenas de diferentes etnias são içados a um patamar de importância jamais visto na América Latina.

É reconhecida, como já se exemplificou, a autonomia indígena e estabelecida uma jurisdição indígena. Conforme art. 171, da CRE, as autoridades dos povos possuem poder dentro de seus territórios e podem aplicar suas determinações e regras próprias diante desta autonomia para solucionar conflitos. Entretanto, esta autonomia é limitada pela Constituição e pelos Tratados Internacionais de Direitos Humanos.

Como esclarece Fábio Corrêa, é de se esperar certa tensão, uma vez que as decisões indígenas devem ser obedecidas, ao passo em que sofrem um controle de constitucionalidade realizado pelos tribunais. Esse modelo de Estado Plurinacional, unitário, mas ao mesmo tempo descentralizado com relação aos diferentes povos autônomos, gera um rompimento com a lógica constitucional liberal de origem europeia. Da mesma maneira, entretanto, está passível de influências dos modelos constitucionais já clássicos, o que não chega a ser um problema<sup>225</sup>.

Neste sentido, a importância destes povos e da interculturalidade no Novo Constitucionalismo Latino-Americano especificamente na Constituição do Equador, propõe um novo projeto de sociedade, ao lado da vida, e intimamente conectada com a natureza, conforme os saberes ancestrais destes povos originários. É proposta uma nova cosmovisão, amparada pela integração multicultural e pela harmonia entre os povos, que rompe com a tradição ocidental.

226

Não é possível compreender esta influência dos povos indígenas sem entender o significado do Bem Viver. O termo é uma tradução de “Buen Vivir” ou “Vivir Bién”, conforme o conceito indígena de “Sumak Kawsay”. Sumak quer dizer, a grosso modo, a realização do belo, do bom, enquanto Kawsay significa uma vida em harmonia entre o universo e o ser

---

<sup>225</sup> OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. Op. cit., p. 94/96.

<sup>226</sup> WOLKMER, Maria de Fátima; FERRAZZANO, Débora. Direito da natureza: para um paradigma político-constitucional desde américa latina. In: DINNEBIER, Flávia França (Org.). **Estado de Direito Ecológico: Conceito, Conteúdo e Novas Dimensões para a Proteção da Natureza**. São Paulo: Inst. O direito por um Planeta Verde, 2017.

humano. Conforme Alberto Acosta, notável economista, parlamentar constituinte e defensor dos direitos da natureza, o Sumak Kawsay significa a vida plena<sup>227</sup>.

Como ensina César Montano Galarza e Claudia Storini, o Bem viver é originário dos saberes dos povos Aymara e Quechua, e, na prática, pode ser concebido como uma alternativa ao modelo de desenvolvimento predatório das sociedades capitalistas no século XX. Não é um conceito que pode ser analisado apenas sob o aspecto governamental ou até mesmo exclusivamente constitucional. Não se conformam enquanto um mero texto constitucional ou teórico, mas sim, se encontram no âmago dos povos originários e advém de diversas lutas políticas e clamores populares que sobressaem e perpassam unicamente aos povos originários<sup>228</sup>.

Neste sentido, Acosta esclarece que a positivação do Bem Viver pela Constituição do Equador de 2008 advém do movimento encabeçado pelos povos indígenas, pelos sindicatos, por ecologistas, feministas, estudantes, e que já estava vivo desde antes da constituinte.

Assim, o Bem Viver pode ser entendido enquanto originado dos povos originários, apreendido por diversos movimentos políticos, que coletiva, complementar e solidariamente pressionaram para elaborar um projeto constituinte que de fato garantisse o equilíbrio da sociedade com a natureza, conformando uma noção própria de plenitude da vida e em convivência harmônica entre as diversas culturas presentes no mesmo território<sup>229</sup>.

Vale dizer, que o Bem Viver não é exclusivo do Equador, sendo compartilhado por diversas culturas na América Latina, especialmente na Bolívia, no Peru, na Venezuela e no Brasil. Cada cultura o concebe de uma determinada maneira, como significados e terminologias próprias, mas que apresentam enormes similitudes. No Brasil, particularmente, os indígenas Tupi, mas não apenas, compreendem profundamente a importância do Bem Viver.

Logo, coube ao processo constituinte que germinou a Constituição do Equador de 2008, reconhecer todos esses movimentos no país e positivar, através de vários dispositivos, o Bem Viver. No Título II, por exemplo, são garantidos os Direitos do Bem Viver, enquanto direito à água, alimentação, meio ambiente saudável, educação, saúde, moradia, cultura, trabalho, segurança social. O art. 14, da CRE, dispõe que é reconhecido como direito a vida em um meio ambiente saudável, equilibrado e em harmonia com o Bem Viver. O Título VII estabelece o Regime do Bem Viver<sup>230</sup>.

---

<sup>227</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 160.

<sup>228</sup> GALARZA, César Montaña; STORINI, Claudia. Prólogo. Op. cit., p. 14/15.

<sup>229</sup> WOLKMER, Maria de Fátima; FERRAZZANO, Débora. Op. cit., p. 250/251.

<sup>230</sup> REPÚBLICA DO EQUADOR. **Constitución**. Disponível em: <http://archivobiblioteca.asambleanacional.gob.ec/2008issuu-espanol>. Acesso em: 10 fev. 2021.



O Bem Viver significa, portanto, um novo paradigma civilizatório se implementado em toda uma sociedade. Rompe com um sistema de vida baseado na degradação ambiental que causa problemas para a vida. Não se pode compreender uma vida plena, com a natureza degradada. Assim, se percebe a proximidade entre o Bem Viver e a Natureza. Suma Kawsay e Pachamama, como se discorrerá em breve.

Logo, o modelo de desenvolvimento econômico adotado até então na América Latina, baseado no extrativismo e na degradação ambiental naturalmente entra em conflito com o Bem Viver. A CRE ao passo em que estabeleceu o Regime do Bem Viver, também preceituou o Regime do Desenvolvimento, baseado em um desenvolvimento sustentável. Enquanto o primeiro privilegia os direitos da natureza, a educação, saúde, cultura e afins; o segundo planeja o desenvolvimento através da autossuficiência energética, por exemplo.

Para alguns, estes regimes estão em oposição, uma vez que o Bem Viver não seria uma opção de desenvolvimento, mas outra via ao desenvolvimento. Se trataria de uma via pós-desenvolvimentista, enquanto pretendente de um novo horizonte de sociedade. Sobre este ponto se discorrerá em breve<sup>231</sup>.

Embora não se trate do foco deste ensejo, compartilha-se da posição, entretanto, de que o sistema pretendido pela Constituição do Equador se trata de um período de transição e que, como todo período de coexistência entre institucionalidades de projetos de sociedade diversos, há que se compreender que contradições são naturais. Não se pode pretender, sob pena de mero idealismo, que uma Constituição, que fundamenta toda uma sociedade, estaria pronta e perfeita de imediato. As contradições não invalidam ou inviabilizam os objetivos já alcançados e, embora uma nova formação econômico-social ainda não tenha erigido, o caminho está posto para ser trilhado. Não se trata de contrapor o bem viver a um desenvolvimento sustentável, mas, sim, entender que um novo paradigma pode ser experimentado.

Portanto, pode ser visto como mérito o reconhecimento de saberes indígenas que se viram excluídos e invisíveis nos debates constitucionais da América Latina até então. Uma verdadeira sociedade de direitos não pode se dar ao luxo de não reconhecer questões particulares de povos que em alguns países andinos são inclusive maioria. Não parece razoável o abandono que estas comunidades tiveram do debate político nos últimos séculos no continente.

É por esse motivo que Acosta acentua que não se pode minimizar o processo constituinte de 2008, uma vez que foi fruto de amplas e intensas discussões, onde os constituintes ouviram representantes de todas as vertentes ecológicas, indígenas e que, embora tenha havido

---

<sup>231</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 159.

influências dos movimentos externos, estes não se comparam à relevância dos debates nacionais que levaram a tal feito<sup>232</sup>.

Este processo levou que a Natureza fosse elevada à categoria de sujeito de direitos na Constituição do Equador de 2008. Além de fruto das pressões populares, tal concepção já vinha sendo discutida no âmbito da Ética Ambiental. Fato é que a separação entre ser humano e natureza no caso da América Latina não é original, ou seja, é através da colonização e do extrativismo monocultor que se funda uma lógica antropocêntrica, enquanto os povos indígenas viam sua Pacha Mama ser depredada<sup>233</sup>.

Para os povos originários, o conceito de Pacha Mama pode ser resumidamente compreendido como mãe terra, entendida como uma divindade que protege e proveem as condições de vida para os humanos. A vida, portanto, depende desta entidade, que está em uma conexão profunda com a sociedade.

*La mama es la tierra, es el territorio, el tiempo y el espacio en kichwa, es la interrelación de seres vivos en la naturaleza, con lo sagrado, con lo ritual. También significa la relación entre la madre naturaleza, el ser humano, la sociedad, la religiosidad, la cultura, la lengua, la economía, la política. Nada puede verse aislado, todo forma parte de este todo. Este concepto engloba la vida, la que los pueblos indígenas valoran de igual manera que a todos los seres que la habitan, los seres humanos, las piedras, la sangre, los ríos<sup>234</sup>.*

Neste sentido pontua Alberto Acosta que os povos indígenas não apenas veem a Pacha Mama como uma metáfora, mas como uma mãe que os mantém e sustenta a vida. Trata-se então da mais verdadeira origem sociocultural dos direitos da natureza. Um pensamento que muito difere da lógica antropocêntrica ocidental<sup>235</sup>.

Como ensina Herman Benjamin, as primeiras tentativas de jurisdicização da natureza originaram-se a partir da noção do antropocentrismo puro, ou seja, da noção de que natureza e ser humano são completamente dissociados e função do meio ambiente é a de fornecer recursos aos homens. Com o passar do tempo e com o surgimento dos problemas ambientais, foi gerada a concepção do antropocentrismo mitigado, no qual a natureza passa a ser vista ou como

<sup>232</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 161/162.

<sup>233</sup> WOLKMER, Maria de Fátima; FERRAZZANO, Débora. Op. cit., p. 235.

<sup>234</sup> ACOSTA, Pacari et al. Anales del II Encuentro Internacional por los Derechos de la Naturaleza”, Quito, 22-24 de agosto, 2012. *apud* GREENE, Natalia; MUÑOZ, Gabriela. Los Derechos de la Naturaleza, son mis Derechos. Manual para el tratamiento de conflictos socioambientales bajo el nuevo marco de derechos constitucionales. **PLASA, Colectivo Nacional por los Derechos de la Naturaleza, Programa de Pequeñas Donaciones del FMAM**, Quito, 2011.

<sup>235</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 163.

necessária à subsistência humana, ou como objeto, na domesticação dos animais, por exemplo<sup>236</sup>.

A concepção mais atual decorre do antropocentrismo intergeracional, que tem como fim ético a proteção da natureza baseado na solidariedade com as futuras gerações. Assim, a tutela ambiental passa a ser um dever que, se desrespeitado, comprometerá a sobrevivência das próximas gerações. Alguns também defendem o Bem-Estar dos animais, no sentido de que estes devem ser tratados da forma mais humana possível<sup>237</sup>.

Por outro lado, alguns ecologistas e filósofos, como Tom Regan, Peter Singer, Lawrence Tribe, Arne Naess e Christopher Stone, passaram a contestar a lógica antropocêntrica e a elaborar uma nova concepção, conhecida como biocentrismo. Tal concepção é agrupada no que se convencionou chamar de “não antropocentrismo” que inclui o biocentrismo, o ecocentrismo, os direitos dos animais, a ecologia social, o ecofeminismo e a cosmologia animística dos povos indígenas<sup>238</sup>.

Especificamente a noção biocêntrica, que convém para o presente estudo, abandona a visão de natureza-objeto do antropocentrismo puro e passa a compreender a natureza enquanto sujeito. Assim, seres humanos e a natureza, envolvendo seus elementos bióticos e abióticos fundamentais a sua manutenção, estariam completamente relacionados e seriam indissociáveis. A natureza passa a ter desígnios próprios e, assim como ela depende dos seres humanos, estes são inviabilizados sem ela<sup>239</sup>. Vale dizer que essa noção biocêntrica se associa ao movimento da Ecologia Profunda, onde toda vida possui valor<sup>240</sup>.

### **3.2 Os Direitos da Natureza e o Direito a Viver em um Meio Ambiente Sano**

Assim, abarcando essa noção biocêntrica, a Constituição do Equador de 2008 reflete os anseios dos povos indígenas, mas também representa este movimento da ecologia que deixa de compreender a natureza enquanto objeto e passa a entendê-la como sujeito<sup>241</sup>. É dessa maneira que seu preâmbulo inicia:

*(...) RECONOCIENDO nuestras raíces milenarias, forjadas por mujeres y hombres de distintos pueblos, CELEBRANDO a la naturaleza, la Pacha Mama, de que somos*

<sup>236</sup> BENJANIN, Antonio Herman. A natureza no direito brasileiro: coisa, sujeito ou nada disso. Revista Do Programa De Pós-Graduação Em Direito da UFC, 2011, p. 85.

<sup>237</sup> Ibid., p. 86/88.

<sup>238</sup> Ibid., p. 90/94.

<sup>239</sup> Ibid., p. 90/95.

<sup>240</sup> OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. Op. cit., p. 100.

<sup>241</sup> WOLKMER, Maria de Fátima; FERRAZZANO, Débora. Op. cit., p. 233/234.

*parte y que es vital para nuestra existencia, (...)”. E continua: “Decidimos construir una nueva forma de convivencia ciudadana, en diversidad y armonía con la naturaleza, para alcanzar el buen vivir, el sumak kawsay, (...)”.*<sup>242</sup>

Ainda, o artigo 10 dispõe que “La naturaleza será sujeto de aquellos derechos que le reconozca la Constitución” e o Capítulo Sétimo do Título II estabelece os Direitos da Natureza de maneira específica, sobre os quais se discorrerá mais adiante.

Trata-se, como assevera Rubén Martínez Dalmau, da “vis expansiva” da evolução dos direitos, onde após o reconhecimento dos direitos liberais, sociais, humanos e transindividuais, passam-se a compreender os Direitos da Natureza. O autor se refere à “síntese entre pensamento liberal clássico, fundamento del constitucionalismo social y cosmovisiones indígenas”<sup>243</sup>.

No mesmo sentido assevera Fábio Corrêa, inclusive argumentando pelo reconhecimento de direitos dos animais:

Estamos agora no limiar de mais uma vaga de ampliação do círculo daqueles considerados titulares de direitos. Antes os estrangeiros, as crianças, as mulheres, os escravos, os negros, os índios. A época contemporânea conhece a reivindicação pelos direitos dos animais, pelos direitos da natureza. Estende-se, em mais um capítulo da história, o universo dos sujeitos de direito. É a passagem da filosofia, da ética animal e ecológica para o campo jurídico. E o portal já vem sendo passado. A Constituição do Equador e, na Bolívia, a Lei da Mãe Terra já cruzaram a fronteira<sup>244</sup>.

Ainda, deve-se apontar que a concepção de natureza é de criação dos seres humanos, através das mediações estabelecidas no convívio social e com o meio natural. Portanto, não é uma concepção imutável e, como constructo humano, deriva da apreensão que os humanos fazem baseados no contexto em que se encontram<sup>245</sup>. Assim, é de se compreender que quanto maior a ameaça ao meio ambiente, maior pode ser a proteção pretendida pela sociedade, ou até mesmo apenas por alguns.

A categoria de natureza desenvolvida pela Constituição do Equador de 2008 difere das concepções mais tradicionais que, através de simplificações, ora pensam o meio ambiente enquanto apenas elementos bióticos e abióticos, ora confunde meio ambiente com ecossistema, acreditando que sejam sinônimos. Como ensinam Esperanza Martines e Alberto Acosta, estas

<sup>242</sup> REPÚBLICA DO EQUADOR. **Constitución.** Disponível em: <http://archivobiblioteca.asambleanacional.gob.ec/2008issuu-espanol>. Acesso em: 10 fev. 2021.

<sup>243</sup> DALMAU, Rubén Martínez. Fundamentos para el reconocimiento de la naturaleza como sujeto de derechos. In: ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático.** Bogotá: Universidad Libre, 2019, p. 34/36.

<sup>244</sup> OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. Reflexões sobre o novo constitucionalismo latino-americano. **Revista Da Faculdade De Direito da UFG**, vol. 39, n. 2jul./dez. 2015, p. 11361/11362.

<sup>245</sup> WOLKMER, Maria de Fátima; FERRAZZANO, Débora. Op. cit., p. 234.

noções se esquecem da interação entre os seres humanos e natureza, e se mantém arraigadas a um dualismo que separa tais dimensões<sup>246</sup>.

Como se vê no preâmbulo e em diversos outros artigos, a CRE disciplinou a natureza e a Pacha Mama em igualdade, enquanto sinônimos. Isso, ocorre para ampliar o rol de compreensão da categoria e fugir de uma noção estrita, rígida e limitada. Assim, a CRE compreende a natureza enquanto a síntese entre as definições de Pacha Mama dos povos originários e as definições das ciências naturais. Logo, além dos elementos bióticos e abióticos do ecossistema, é abrangida também a natureza enquanto esfera cosmológica de relações estabelecidas entre os seres humanos e o meio ambiente<sup>247</sup>. Nesse diapasão, o art. 71 dispôs que a natureza e a Pacha Mama são o espaço onde se reproduz e se realiza a vida. Isso deve ser entendido de maneira ampla.

Explica-se: enquanto a concepção ancestral de natureza, arraigada na cosmovisão dos povos originários, abarca todo o entorno natural e as relações com ele estabelecidas, incluindo elementos culturais, sociais e espirituais, a noção científica abrange elementos bióticos e abióticos, no tocante à manutenção da vida sob o prisma da biologia, incluindo a biosfera, os ecossistemas, os microssistemas e os ciclos vitais e estruturas fundamentais do meio ambiente<sup>248</sup>.

Portanto, a categoria de natureza estabelecida na CRE transcende os elementos meramente biológicos e já causa uma notável ruptura com os paradigmas do direito ambiental e constitucional reconhecidos até então. Ao conhecer também dos elementos sociais e culturais relacionados à natureza, a possibilidade de determinações passíveis de compreensão pelos humanos se amplia. Diferentemente do meio ambiente, de origem antropocêntrica, o homem não passa a ser visto apartado da natureza, mas sim inserido dentro dela. Com isso, novas possibilidades podem ser vislumbradas e uma nova visão pode ser estabelecida, na medida em que diferentes esferas da relação homem-natureza passam a ser melhor entendidas e tuteladas.

Como ensina Alberto Acosta, a natureza não é meramente o plexo de cadeias alimentares da qual a vida depende, mas também, faz parte dela o ser humano. Este encontra-se dentro da natureza. Por isso, ela não pode ser apenas um objeto do qual se possa apropriar, ela deve ser

---

<sup>246</sup> ACOSTA, Alberto. Los derechos de la naturaleza como puerta de entrada a un outro mundo posible. **Revista Direito E Práxis**, vol. 08, n. 4, 2017, p. 2931.

<sup>247</sup> GREENE, Natalia; MUÑOZ, Gabriela. Los Derechos de la Naturaleza, son mis Derechos. Manual para el tratamiento de conflictos socioambientales bajo el nuevo marco de derechos constitucionales. **PLASA, Colectivo Nacional por los Derechos de la Naturaleza, Programa de Pequeñas Donaciones del FMAM**, Quito, 2011, p. 46.

<sup>248</sup> Ibid., p. 47/48.

reconhecida como sujeito. Ela possui valor em si e não apenas o valor que dela fazem os humanos<sup>249</sup>. E o autor prossegue:

*Como resalta Leonardo Boff, en estas visiones cabe reconocer las inter-retroconexiones transversales entre todos los seres: todo tiene que ver con todo, en todos los puntos y en todas las circunstancias; esa es la relacionalidad del mundo indígena, también reconocida en la Encíclica Laudato Si'<sup>250</sup>.*

Por outro lado, a CRE também contempla a categoria de meio ambiente, que difere da compreensão de natureza. Neste sentido, é reconhecido, por exemplo, o direito a viver em um meio ambiente saudável nos artigos 14 e 27. Tal determinação tem um viés notadamente antropocêntrico e pode ser comparado com o art. 225, da CF/88. Isso já vinha desde a Constituição equatoriana de 1998, mas não significa necessariamente uma contraposição à categoria de natureza. Trata-se, na verdade, de uma complementação entre os Direitos do Bem Viver e os Direitos da Natureza<sup>251</sup>.

Assim, enquanto o meio ambiente enseja sua preservação estritamente pela relação constituída entre os homens e ele, a natureza, além deste motivo, deve ser preservada por si própria, visto que a ética biocêntrica garante uma nova visão de mundo, que rompe com os paradigmas de dominação ambiental instituídos pelos processos de colonização e superexploração da natureza para uma economia monocultura, extrativista e exportadora, em uma relação de dependência entre centro e periferia da divisão internacional do trabalho.

Nesse sentido, os Direitos da Natureza não podem ser confundidos com os Direitos Ambientais, também tutelados pela CRE<sup>252</sup>. No entanto, antes de se compreender o direito ao meio ambiente saudável, originado do Bem Viver, deve-se entender quais e o que são propriamente os Direitos da Natureza, configurados enquanto um novo paradigma jurídico na Constituição do Equador de 2008.

A noção de direitos da natureza estabelecida na CRE se afasta do conceito de caráter antropocêntrico adotado pelas Conferências de Estocolmo de 1972, pela ECO 92 ou pela Rio + 20. É um noção que se fundamenta no Bem Viver dos povos indígenas e no ecocentrismo<sup>253</sup>.

Inicialmente, a CRE estabelece em seu art. 10 que a natureza é sujeito daqueles direitos que a Constituição estabelecer. Assim, no capítulo sétimo, do título II, especificamente dedicado aos direitos da natureza, estabelece nos artigos 71 e 72 os seguintes mandamentos:

---

<sup>249</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 165/176.

<sup>250</sup> Ibid., p. 177.

<sup>251</sup> GREENE, Natalia; MUÑOZ, Gabriela. Op. cit., p. 24.

<sup>252</sup> ACOSTA, Alberto, Op. cit., p. 2631.

<sup>253</sup> OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. Op. cit., p. 11361.

*Art. 71.- La naturaleza o Pacha Mama, donde se reproduce y realiza la vida, tiene derecho a que se respete integralmente su existencia y el mantenimiento y regeneración de sus ciclos vitales, estructura, funciones y procesos evolutivos.*

*Toda persona, comunidad, pueblo o nacionalidad podrá exigir a la autoridad pública el cumplimiento de los derechos de la naturaleza. Para aplicar e interpretar estos derechos se observaran los principios establecidos en la Constitución, en lo que proceda.*

*El Estado incentivará a las personas naturales y jurídicas, y a los colectivos, para que protejan la naturaleza, y promoverá el respeto a todos los elementos que forman un ecosistema.*

*Art. 72.- La naturaleza tiene derecho a la restauración. Esta restauración será independiente de la obligación que tienen el Estado y las personas naturales o jurídicas de Indemnizar a los individuos y colectivos que dependan de los sistemas naturales afectados.*

*En los casos de impacto ambiental grave o permanente, incluidos los ocasionados por la explotación de los recursos naturales no renovables, el Estado establecerá los mecanismos más eficaces para alcanzar la restauración, y adoptará las medidas adecuadas para eliminar o mitigar las consecuencias ambientales nocivas.*

Portanto, verifica-se que a CRE estabelece à natureza quatro direitos: à existência, à manutenção, à regeneração e à restauração. Além disso, a CRE dispõe que qualquer pessoa, nacional ou estrangeiro, poderá exigir a aplicação e o respeito aos direitos da natureza, além do dever do Estado, e este ponto é muito relevante para o presente estudo, de incentivar as pessoas naturais e jurídicas à proteção da natureza. Ainda, os artigos 73 e 74, da CRE, dispõem:

*Art. 73.- El Estado aplicará medidas de precaución y restricción para las actividades que puedan conducir a la extinción de especies, la destrucción de ecosistemas o la alteración permanente de los ciclos naturales.*

*Se prohíbe la introducción de organismos y material orgánico e inorgánico que puedan alterar de manera definitiva el patrimonio genético nacional.*

*Art. 74.- Las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades tendrán derecho a beneficiarse del ambiente y de las riquezas naturales que les permitan el buen vivir.*

*Los servicios ambientales no serán susceptibles de apropiación; su producción, prestación, uso y aprovechamiento serán regulados por el Estado.*

Assim, além de garantir dos quatro direitos da natureza, a CRE também determina que o Estado deve atuar prevenindo e restringindo atividades que degradem a natureza. Percebe-se então a importância que o art. 73, aliado ao dever do estado de proteger a natureza disposto no art. 71, terceira parte, possuem para o presente ensejo, uma vez que se trata de uma imposição ao Estado para que adote medidas que venham a impedir a degradação ambiental. Entre essas medidas, evidentemente, se encontra a tributação ambiental, mas sobre o tema se discorrerá mais adiante.

Por fim, o art. 74, da CRE, dispõe que as pessoas podem se aproveitar das riquezas oferecidas pela natureza para suas atividades na medida do Bem Viver. Partindo-se deste ponto,

se verifica a compreensão de que o Bem Viver é um aliado à proteção da natureza, enquanto um garante de máximo respeito a ela pelas comunidades.

Após entender os processos históricos, teóricos e sociais que levaram à positivação dos direitos da natureza, é necessário apreender o conteúdo de cada um dos quatro direitos estabelecidos na CRE, tendo em mente, que além da inovação trazida por eles, a Constituição também trouxe o princípio da igualdade entre os direitos, estabelecendo em seu art. 11.6, para o qual todos os direitos são iguais, sem hierarquia. Isso notadamente se diferencia da concepção tradicional, segundo a qual os direitos de liberdade, propriedade, igualdade e os direitos sociais seriam tratados como fundamentais. Entretanto, ainda que todos os direitos estejam na mesma hierarquia, como acentua Alberto Acosta, o direito a vida e de proteção de grupos prioritários como comunidades, povos e também a natureza, devem sempre ser preservados<sup>254</sup>.

O primeiro trata-se do direito a existir. Encontra-se em uma esfera de proteção jurídica similar ao direito humano à vida. O direito a existir, portanto, significa que a natureza possua condições estruturais, garantidos seus elementos, ciclos vitais e funções preservados para manter-se existindo. Trata-se de um respeito a qualquer manifestação de vida<sup>255</sup>. Isso não significa que o ser humano não possa se beneficiar da natureza, mas, sim, que deve respeitar a sua existência, não excedendo limites que comprometam este direito.

O art. 71, da CRE, continua garantindo os direitos à manutenção e regeneração dos ciclos vitais, estrutura, funções e processos evolutivos. A manutenção diz respeito ao que se conhece como integridade ecossistêmica, ou seja, o equilíbrio que deve existir entre aspectos naturais, culturais e sociais para que a vida possa se manter<sup>256</sup>, sob pena de que eventual desequilíbrio nestes fatores, comprometerá a vida de todos os sujeitos envolvidos nesta relação que vai muito além do aspecto biológico.

A regeneração, por sua vez, se trata de que, uma vez ocorrido um dano contra a natureza, como se daria para que a própria natureza fosse capaz, e se fosse capaz, de recuperar naturalmente aquele equilíbrio, ou seja, aquela integridade ecossistêmica, que foi atingido. A compreensão da abrangência e dos limites da regeneração depende da interação entre conhecimentos técnicos-científicos e culturais<sup>257</sup>.

A restauração, por sua vez, que é independente da indenização devida pelo dano no âmbito da responsabilidade civil, penal e ambiental, se trata da restauração através de medidas

---

<sup>254</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 158.

<sup>255</sup> GREENE, Natalia; MUÑOZ, Gabriela. Op. cit., p. 36.

<sup>256</sup> Ibid., p. 37.

<sup>257</sup> Ibid., p. 37.



ativas mediante intervenção de recuperação das estruturas, funções, elementos e ciclos vitais lesados, para garantir ao máximo que a área retorne ao estado de preservação de antes da ocorrência do dano<sup>258</sup>. Como estabelece o art. 72, da CRE, nos casos de danos graves, cuja restauração seja difícil, é necessário que se adotem as medidas mais eficazes disponíveis para aquela determinada situação.

Estes mecanismos de regeneração e restauração ensejam grandes desafios, uma vez que muitas vezes é de difícil mensuração o prazo ou os meios para que estes processos funcionem ou sejam mais eficazes. Em alguns casos isso pode levar de 7 a 20 anos, mas o foco deve ser sempre sobre os ciclos vitais e as funções ecossistêmicas para garantir a existência e manutenção da vida<sup>259</sup>.

Isso posto, percebe-se como estes direitos se encontram vinculados, uma vez que a existência e a manutenção visam impedir ou minimizar a ocorrência de danos que ensejem a aplicação da regeneração ou da restauração, ao passo que, uma vez ocorrido o dano, a regeneração e a restauração atuam para garantir a existência e a manutenção.

Como ensinam Esperanza Martínez e Alberto Acosta, os direitos da natureza se irradiam por toda a Constituição, ao largo das obrigações estabelecidas ao Estado e às pessoas com relação à natureza, do regime de desenvolvimento adotado pela CRE, bem como nas diretrizes das áreas de proteção ambiental, nos territórios indígenas e em todos os direitos ambientais que também se encontram na CRE<sup>260</sup>.

Neste sentido, o art. 14 e o art. 66.27, da CRE, determina que é direito de todos viverem em um meio ambiente preservado e de acordo com a natureza; o art. 275 estabelece que o desenvolvimento deve ocorrer em harmonia com a natureza; o art. 276.4 dispõe que um dos objetivos do progresso econômico é recuperar a natureza e manter um meio ambiente saudável; o art. 277 que o Bem Viver deve ser alcançado garantindo os direitos da natureza e planejando o desenvolvimento; o art. 283, que Estado e mercado devem conviver em harmonia com a natureza e com o Bem Viver.

Ainda, o art. 319 determina que o Estado deverá desestimular atividades que contrariem os direitos da natureza; o art. 385, que a ciência, a tecnologia e os saberes ancestrais devem respeitar o meio ambiente e a natureza; o art. 387.4, que o Estado deve atuar como garantidor da inovação científica em respeito com a natureza e o meio ambiente; o art. 389, que o Estado deve proteger a natureza em face dos desastres naturais ou antrópicos através da gestão de risco.

---

<sup>258</sup> Ibid., p. 37.

<sup>259</sup> Ibid., p. 37.

<sup>260</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 2936.

Além destas, o art. 401, da CRE, estabelece a proibição de uso de tecnologias biológicas de risco e proíbe o uso de transgênicos; o art. 15 proíbe o uso de armas químicas, biológicas e nucleares, bem como agrotóxicos proibidos e organismos geneticamente modificados ou o despejo de resíduos tóxicos ou nucleares; o art. 318 proíbe qualquer medida de privatizar a água; entre dezenas de outros artigos e institutos que visam proteger o meio ambiente e a natureza.

A título exemplificativo, deve-se mencionar os princípios da precaução e prevenção, dispostos nos artigos 73, 313, 396 e 397, da CRE, onde o Estado e as pessoas devem atuar para prevenir qualquer ofensa aos direitos da natureza e ao meio ambiente; o princípio *in dubio pro natura*, disposto no art. 395.4, da CRE, para o qual em caso de dúvida sobre qual o alcance de determinada proteção jurídica, deverá se aplicar na medida mais ampla e mais favorável possível a fim de proteger a natureza; e o princípio da responsabilidade objetiva, elencado nos artigos 396, parágrafo 2º, e art. 73, para o qual o ônus da prova sobre o dano ambiental recai sobre aquele que o cometeu, além de ser irrelevante a culpabilidade do agente para a obrigação de indenizar.

Isso posto, entende-se que a titularidade de direito da natureza objetiva fundamentalmente a proteção da integridade ecossistêmica, garantindo seus ciclos vitais, funções e estruturas essenciais para a sua existência, manutenção, regeneração e eventual restauração<sup>261</sup>.

É por este motivo que a CRE também permite que os seres humanos se aproveitem da natureza. Neste sentido, não há problema em consumir animais, por exemplo. O que se quer garantir é o bem-estar dos animais, ao passo que combate todas as formas de maus tratos e outras medidas lesivas às espécies<sup>262</sup>, bem como impedir que espécies venham a ser extintas pelo impacto antrópico. A titularidade de direitos dos animais, portanto, ainda não foi alcançada com a CRE. Neste sentido, pontua Acosta: “*su atención se fija en los ecosistemas, en las colectividades, no en los individuos. Se puede comer carne, pescado y granos, por ejemplo, mientras se asegure que quedan ecosistemas funcionando con sus especies nativas*”<sup>263</sup>.

Conforme já se esclareceu brevemente acima, a CRE também abarcou os direitos ambientais, notadamente fundamentados no art. 14, o qual dispõe:

*Art. 14.- Se reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el buen vivir, sumak kawsay.*

---

<sup>261</sup> OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. Op. cit., p. 100/101.

<sup>262</sup> Ibid., p. 103/105.

<sup>263</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 175/176.

*Se declara de interés público la preservación del ambiente, la conservación de los ecosistemas, la biodiversidad y la integridad del patrimonio genético del país, la prevención del daño ambiental y la recuperación de los espacios naturales degradados.*

Diferentemente dos direitos da natureza, estes direitos possuem um caráter antropocêntrico, na medida em que visam garantir aos seres humanos a sua existência em condições dignas, e não à natureza. Como já se disse, podem ser comparados ao art. 225, da CF/88, na forma em que este se funda na dignidade da pessoa humana e aquele, não apenas na dignidade, mas também no Bem Viver.

Como esclarecem Esperanza Martínez e Alberto Acosta, os direitos ambientais são vinculados aos direitos humanos, enquanto direitos de terceira dimensão. O foco está na pessoa humana. Se, por um lado, os direitos políticos reconheceram, por exemplo, a cidadania, os direitos sociais, dos quais os direitos ambientais são parte, garantem a existência da humanidade<sup>264</sup>.

Por outro lado, é factível apreender que não é possível existir um meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado sem que sejam compreendidos os direitos da natureza. Essa é a relação que os direitos humanos possuem com os direitos da natureza, embora estes tenham valor em si próprios. É por isto que quando se aplicam os direitos da natureza, também respondem ao mesmo fato os direitos ambientais, na medida em que seres humanos também são parte da natureza e o respeito aos direitos desta, satisfazem os direitos daqueles<sup>265</sup>.

Assim, embora os direitos da natureza e os direitos ambientais tenham valores por si isoladamente e operem em esferas epistemológicas diversas, ambos se complementam, integrando-se e atuando em conjunto e perfeita harmonia, compreendendo o que Esperanza Martínez e Alberto Acosta chamam de “derecho de la vida y a la vida”<sup>266</sup>.

Os direitos ambientais estão presentes no capítulo segundo, do título VII, da CRE, que trata do Regime do Bem Viver. Isso, por si só, já comprova a vinculação destes direitos com os direitos humanos, uma vez que neste mesmo título são dispostos os direitos a educação, a saúde, a seguridade social, a cultura, a comunicação, a ciência, a mobilidade urbana, a segurança e ao transporte, por exemplo.

Neste rol, são reconhecidos direitos do meio ambiente, da biodiversidade, do patrimônio natural e dos ecossistemas, dos recursos naturais, do solo, da água e da biosfera, da ecologia urbana e de energias alternativas. No art. 395, da CRE, por exemplo, se encontra o princípio in

---

<sup>264</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 2936.

<sup>265</sup> Ibid., p. 2944.

<sup>266</sup> Ibid., p. 2944.

dubio pro natura, na medida em que a lei ambiental deve ser aplicada da maneira mais favorável ao meio ambiente; no art. 396, parágrafo primeiro, da CRE, se encontra o princípio da máxima proteção; e no art. 396, parágrafo segundo, da CRE, se encontra o princípio da responsabilidade objetiva quanto ao dano ambiental. Notadamente, são direitos que atuam influenciados e em conjunto com os direitos da natureza.

Além disso, a CRE também estabelece que em qualquer caso de dano ambiental, além de eventuais sanções penais, civis ou administrativas, há a obrigação de restauração integral dos ecossistemas prejudicados e indenização às pessoas e comunidades afetadas. Outrossim, é estabelecida a responsabilidade dos agentes econômicos quanto à prevenção e reparação dos danos ambientais, além de serem imprescritíveis as ações em face dos danos ao meio ambiente.

Isso posto, considerando o caráter despersonalizado da natureza, ou seja, ela não pode por si só tomar medidas legais, surge a pergunta: quem demanda quando um direito da natureza foi atingido? Neste sentido, o art. 71, da CRE é claro: *“toda persona, comunidad, pueblo o nacionalidad podrá exigir a la autoridad pública el cumplimiento de los derechos de la naturaleza”*.

Assim, a natureza pode ser tutelada legalmente por qualquer pessoa. Isso depende de cidadãos responsáveis e cientes de seus poderes. O Estado também possui, como já se esclareceu, o dever de proteger a natureza. Ao mesmo tempo, o art. 71 é claro ao determinar que a proteção dos direitos da natureza pode ser feita em face das autoridades públicas ou pela via judicial. Além disso, a Defensoria del Pueblo y de la Naturaleza recebe pedidos relacionados com a matéria<sup>267</sup>.

Ponto da mais alta relevância para este ensejo é quanto a diferenciação entre os casos de proteção aos direitos da natureza e os casos de danos ambientais. O conceito de natureza e de meio ambiente são diversos. Neste sentido, como já se esclareceu, a natureza é vista como uma dimensão ampla, ecossistêmica, social e cultural. O meio ambiente embora possa compreender também uma definição ampla de ecossistema, pode ser identificado apenas quanto alguma ou algumas espécies ou elementos, o que não pode ocorrer com relação à natureza. Logo, a natureza atua de forma ampliada, enquanto o meio ambiente, pode atuar de forma ampliada ou restrita. Assim, em muitos casos, tanto os direitos da natureza quanto os direitos ambientais podem ser aplicados. Mas isto não é uma regra<sup>268</sup>.

Logo, quando forem atingidos elementos suficientes para afetar a existência, a manutenção ou a regeneração da natureza, se trata de um caso de direitos da natureza. Então,

---

<sup>267</sup> GREENE, Natalia; MUÑOZ, Gabriela. Op. cit., p. 47.

<sup>268</sup> Ibid.

deverá se entrar na esfera da restauração, a fim de reparar esse encadeamento de elementos lesado e recuperá-lo ao estado em que se encontrava anteriormente. Caso contrário, se estará frente a um caso de dano ambiental propriamente dito<sup>269</sup>.

Importante notar as consequências que a titularidade de direitos atribuída à natureza com a Constituição do Equador de 2008 obteve. Além da própria Lei da Mãe Terra da Bolívia em 2009, em 2010, na cidade de Cochabamba, Bolívia, se elaborou a Declaração Universal dos Direitos da Mãe Terra, num movimento em conjunto de sociedade civil, países, organizações e grande protagonismo dos povos indígenas andinos<sup>270</sup>.

No próprio Equador, 20 de dezembro de 2016, foi aprovado o Código Orgânico do Ambiente que assevera os direitos constitucionais da natureza e os princípios da precaução, prevenção, *in dubio pro natura*, poluidor-pagador e outros. Entretanto, os autores asseveram que parece uma tentativa de combinar um modelo de desenvolvimento sustentável antropocêntrico com os direitos da natureza e o Bem Viver, biocêntricos<sup>271</sup>.

Por fim, o primeiro caso no mundo em que se reconheceu a natureza em juízo enquanto titular de direitos se deu na Corte Provincial de Justiça de Loja, em que o Rio Vilcabamba, lesado pela ampliação de uma estrada pelo Governo Provincial de Loja, que estava despejando no rio escombros oriundos da reforma, foi admitido enquanto sujeito e teve seu direito à restauração garantidos. Inicialmente, a ação tinha sido negada pela primeira instância, o que demonstra que ainda havia certa reticência com a subjetividade jurídica determinada. Na Corte, entretanto, os autores saíram vitoriosos, alcançando a retirada dos materiais despejados e a restauração do ecossistema, ante ao entendimento que aquela atividade estava prejudicando os ciclos vitais e as funções da natureza ali em comento.

### 3.3 As Críticas e a Defesa dos Direitos da Natureza

Sobre o tema Roberto Viciano Pastor critica a efetividade da subjetividade jurídica à natureza usando o caso do Rio Vilcabamba como exemplo. O autor reconhece o mérito da inversão do ônus da prova que obrigou o Governo de Loja a apresentar provas em contrário, entretanto, alega que a sentença em questão apenas foi favorável visto que os autores possuíam

---

<sup>269</sup> Ibid.

<sup>270</sup> WOLKMER, Maria de Fátima; FERRAZZANO, Débora. Op. cit., p. 248/249.

<sup>271</sup> Ibid., p. 246.

interesses particulares por serem proprietários de terrenos na beira do rio que estavam sendo prejudicados, e que não estariam atuando em benefício exclusivamente da natureza. Assim, os direitos da natureza teriam o mesmo efeito dos direitos ambientais, da maneira em que o centro continuaria sendo interesses humanos. Como pontua o autor: “*lo que desvirtuaría los objetivos teleológicos de la innovadora previsión constitucional ecuatoriana. El riesgo está ahí, es evidente, y no podemos dejar de recordarlo*”<sup>272</sup>.

Entretanto, pontua-se aqui a crítica ao autor na medida em que este tentou generalizar as implicações de uma sentença que proclama direitos em clara fase embrionária, para casos que podem ter maior ou menor complexidade, ou envolverem outras situações. Assim, o autor se esquece que muitos grupos de ambientalistas, ecologistas, movimentos indígenas e advogados encontravam dificuldades em pleitear judicialmente a proteção do meio ambiente, visto que tal medida ficava a cargo dos órgãos público responsáveis.

Isso posto, notadamente existia um impedimento a grupos que pretendiam atuar de maneira altruísta em prol da natureza e sem interesses particulares. O que a Constituição Equatoriana faz, portanto, no tocante a esta crítica pontual, é legitimar este tipo de atuação. Por isso, não se posiciona no sentido da pertinência da crítica levantada pelo autor.

Entretanto, a perspectiva levantada por Alberto Acosta parece acertada: o mero reconhecimento dos direitos da natureza não teve o condão de imediatamente resolver todos os problemas oriundos da relação antropocêntrica com a natureza. Muitas leis foram aprovadas que, segundo o autor, sinalizaram retrocessos com relação aos avanços trazidos pela Constituição. Além disso, durante a época da presidência de Rafael Correa, notadamente marcado por um desenvolvimento ainda baseado exclusivamente no extrativismo da formação econômica anterior à CRE, os juízes muitas vezes tenderam a punir pessoas naturais que empenhavam baixa degradação, do que atingir grandes grupos de empresas com maior poderio econômico e capacidade de poluir<sup>273</sup>.

É por isso que o autor assevera que os avanços sociais advindos de perspectivas jurídica nunca poderão ser conquistados apenas com o reconhecimento legal ou jurisprudencial. A manutenção das posições de proteção da natureza já alcançadas dependerá de amplas movimentações sociais e mudanças de condutas humanas que só podem ser perseguidas pela pressão da sociedade civil. É pela desmobilização popular então, que os governantes se sentiram

---

<sup>272</sup> PASTOR, Roberto Viciano. Op. cit., p. 150/152.

<sup>273</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 181/182.

à vontade em desrespeitar os preceitos constitucionais estabelecidos. Como pontua Acosta, a posituação de direitos não tem o condão, por si só, de mudar a realidade<sup>274</sup>.

A despeito disso, alguns autores asseveram que a proteção dos direitos da natureza ainda não alcançou plenitude, havendo enormes contradições entre a institucionalidade jurídico-político erigida após a Constituição da República do Equador de 2008 e o espírito da própria constituinte. Isso, porque o caráter antropocêntrico, eurocêntrico e extrativista-exportador, conforme demandas da divisão internacional do trabalho, ainda não conseguiu ser rompido. Entretanto, o aspecto teleológico, e por vez objetivo, dos avanços já conquistados não poderiam ser desprezados<sup>275</sup>.

Como todo tema de grande inovação e complexidade, não se poderia olvidar que muitas outras críticas foram feitas ao respeito. Entretanto, seus defensores não se furtaram de respondê-las e, neste sentido, vale a pena realizar uma breve análise.

Neste sentido, Ávila tem importante contribuição ao esquematizar as 4 principais críticas que atingem os direitos da natureza, das quais se elencará as 3 mais pertinentes. A primeira diz respeito à ausência de dignidade que se possa ser atribuída à natureza, na medida em que esta não é fim em si mesmo, visto que sempre são humanos que determinam suas finalidades. A segunda se trata da falta de capacidade da natureza para manifestar suas vontades e, com isso, não poderia pleitear em juízo por si própria. E, finalmente, a terceira, de que a natureza não poderia ter a mesma igualdade da qual detém os humanos, visto que isso limitaria a liberdade destes, conforme o pacto firmado da concepção contratualista de sociedade<sup>276</sup>.

O próprio autor, entretanto, responde as presentes críticas argumentando, em apertada síntese (dada as pretensões deste estudo), que, primeiramente, a dignidade atribuída à natureza seria exercida através dos humanos, enquanto seus representantes; em segundo lugar, que a capacidade jurídica ou processual já é propriamente um conceito ad hoc, na medida em que já se permite que pessoas jurídicas, notadamente fictícias, interpelem perante juízo, e que caberia à natureza fazer o mesmo; e terceiro, que o contrato social não é rígido e pode ser incluída maior ou menor nível de igualdade e liberdade entre os sujeitos, atuando os seres humanos enquanto representante do outro sujeito, a natureza<sup>277</sup>.

Sobre o tema, Roberto Viciano Pastor acentua que o constitucionalismo liberal estabeleceu inicialmente determinações de caráter individual, mas que, após certa evolução,

---

<sup>274</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 196.

<sup>275</sup> WOLKMER, Maria de Fátima; FERRAZZANO, Débora. Op. cit., p. 265/266.

<sup>276</sup> DALMAU, Rubén Martínez. Op. cit., p. 37.

<sup>277</sup> Ibid., p. 37.

caminhou para reconhecer, por exemplo, a capacidade jurídica de associações, sindicatos e pessoas jurídicas. Entretanto, o autor aduz que por trás da ficção jurídica criada sobre estes entes, sempre estiveram pessoas, que propriamente manifestavam os direitos daquelas ficções. Por isso, o autor considera ser inapropriado a comparação da natureza com pessoas jurídicas. Por outro lado, Viciano mesmo esclarece que o melhor instituto de comparação seria a representação, na medida em que o direito civil já concebe a representação de pessoas que não sejam capazes de se reconhecer como sujeito de direitos ou apenas de se manifestarem. Entretanto, o autor argumenta que simplesmente por isso já existem institutos jurídicos capazes de proteger a natureza de tal maneira sem ter que transformá-la em sujeito de direitos, como é o caso dos direitos ambientais<sup>278</sup>.

No mesmo sentido caminha Farith Simon, para quem os direitos ambientais são completamente desvinculados dos direitos da natureza, e aqueles, somados aos direitos de território dos povos indígenas e da regulação de reservas naturais, já são instrumentos aptos a proteção da natureza e, por este motivo, são institutos jurídicos de proteção apartados da proteção conferida pelos direitos da natureza<sup>279</sup>.

No entanto, concorda-se com o Roberto Viciano quanto a melhor razoabilidade da compreensão da titularidade jurídica da natureza através do instituto da representação. O próprio autor assevera também que o direito já cria institutos ficcionais para solucionar problemas reais, como é o caso da inimputabilidade no direito penal<sup>280</sup>. Por outro lado, sobre os demais pontos do autor, não parece razoável entender que os direitos ambientais protejam a natureza da mesma forma que os direitos da natureza por si.

Isso, porque, como já se argumentou, os direitos da natureza complementam os direitos ambientais, na medida em que concedem a qualquer pessoa, povo ou comunidade que interpelem em favor da natureza, o que não pareceria adequado no caso dos direitos ambientais, já que são direitos difusos, transindividuais, que dizem respeito à toda a sociedade, e, portanto, exigem um órgão público com legitimidade e que seja capaz de representar toda essa coletividade em suas mais diversas contradições.

Entretanto, o autor aduz que o giro biocêntrico alcançado com a CRE inseriu o homem na natureza, devendo os danos a esta serem mínimos. Assim, a proteção da natureza não está alicerçada no ser humano. Nos direitos ambientais, por outro lado, não haveria oposição entre

---

<sup>278</sup> PASTOR, Roberto Viciano. Op. cit., p. 144/146.

<sup>279</sup> FARITH, Simon. La naturaleza como sujeto de derechos en la constitución ecuatoriana: la construcción de una categoría de interculturalidade. In: ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático**. Bogotá: Universidad Libre, 2019, p. 306/307.

<sup>280</sup> PASTOR, Roberto Viciano. Op. cit., p. 139.



os direitos do homem e os direitos da natureza, o que ocorreria com os direitos da natureza positivados no Equador, na medida em que os direitos da natureza se encontram em igualdade com relação aos direitos humanos<sup>281</sup>. Neste ponto, entende-se que o autor não foi tão preciso. Isso, porque no caso dos ordenamentos onde apenas existem os direitos ambientais, estes ficam relegados a um segundo plano, dependendo de políticas ambientais escassas ou da benevolência dos órgãos jurisdicionais.

Alguns autores também pontuam outras críticas no sentido de que da mesma forma como tratou a natureza como sujeito, a CRE também a considerou como objeto. Além disso, o regime do correísmo que se seguiu à CRE levou a exploração da natureza a patamares bastante elevados. Nesse sentido, Viciano aduz que a ascensão das classes médias no Equador se deveu a uma intensa política extrativista e abandonando as determinações constitucionais, tanto ambientais quanto econômicas. Assim, o Sumak Kawsay se contrapôs ao regime de consumo que se seguiu, deturpando o espírito constituinte<sup>282</sup>.

Isso se sucedeu, perante as tentativas de conciliação dos direitos da natureza com um regime de desenvolvimento econômico não alicerçado sobre o novo paradigma constitucional, em uma série de conflitos socioambientais<sup>283</sup> e uma perda de popularidade dos representantes do correísmo, especialmente frente à mobilização indígena. É por este motivo que Acosta aduz que os direitos da natureza se irradiam por toda a Constituição. Justamente por que, a luz de uma interpretação transversal, é evidente o espírito do constituinte em instituir um novo paradigma de desenvolvimento econômico para a América Latina<sup>284</sup>.

Há que se notar que, sobre o assunto há enorme diferença entre se beneficiar da natureza para satisfazer necessidades naturalmente humanas e explorar excessivamente os recursos naturais por mero deleite e acumulação, a tal ponto de prejudicar a própria sobrevivência, tanto humana quanto do meio ambiente<sup>285</sup>.

Finalmente, José Sánchez-Parga argumenta que a titularidade de direitos concedida à natureza na CRE acabou por impor a toda a sociedade, notadamente de influência ocidental, uma visão animista e religiosa de grupos indígenas específicos da América Latina, o que afrontaria o pluralismo da democracia<sup>286</sup>. Sobre este ponto saliente-se que parece ser uma das

---

<sup>281</sup> PASTOR, Roberto Viciano. Op. cit., p. 148.

<sup>282</sup> Ibid., p. 142/143.

<sup>283</sup> GREENE, Natalia; MUÑOZ, Gabriela. Op. cit., p. 101.

<sup>284</sup> ACOSTA, Alberto. Op. cit., p. 2961.

<sup>285</sup> ZAFFARONI, Raúl. **La Naturaleza con Derechos. De la filosofía a la política** de Ediciones Abya-Yala, Quito, 2011, p. 306.

<sup>286</sup> FAIRITH, Simon. Op. cit., p. 317.

críticas mais adequadas sobre a temática, uma vez que talvez em nem todas as jurisdições o giro biocêntrico seja tão possível.

Entretanto, no caso específico do Equador, e tendo em vista que na constituição de um novo Estado é provável pensar que contradições surgirão, isso não parece ser correto. Porque a correlação de forças políticas alcançada pelos grupos indígenas é ampla e estes grupos compõem uma grande parcela da sociedade equatoriana. Justamente por esse motivo, não parece razoável furtar estes grupos do reconhecimento de direitos que pleiteiam, uma vez que melhor reconhecer direitos do que negá-los. E ainda, parece que o avanço conquistado com o feito equatoriano é muito mais adequado do que um retrocesso por motivos de inconsistências jurídicas, que, como se explicará adiante, parecem ser comuns em períodos de transição teleológica.

A despeito das críticas apontadas, que somam aos esforços de pensar uma proteção ambiental mais eficaz, para os objetivos do presente ensejo fato é que os direitos da natureza foram positivados na Constituição da República do Equador de 2008, sendo dotados, portanto, de validade e eficácia jurídica. Neste sentido, é absolutamente incorreto argumentar que os direitos da natureza são desprovidos de força normativa. Isso, porque como esclarece Fábio Corrêa, não se pode falar em um texto constitucional desconstituído de eficácia jurídica, o que só pode se sustentar perante uma frágil tentativa de defesa do antropocentrismo, que no Equador já não encontra mais respaldo<sup>287</sup>.

Neste sentido, Farith Simon, ainda que de maneira crítica, arrola uma série de decisões já consolidadas no âmbito do judiciário equatoriano no sentido de reconhecer os direitos da natureza. Embora muitas decisões tratem da matéria vagamente ou apenas citando os dispositivos constitucionais, algumas outras asseveram o giro biocêntrico alcançado pelo CRE e determinam que todos devem respeitar os direitos de existência, manutenção, regeneração e reparação da natureza; ainda, reconhecem que os direitos da natureza operam de maneira transversal por todo o ordenamento, influenciando em uma série de institutos<sup>288</sup>.

É por este motivo que Rubén Martínez Dalmau destaca que os direitos, enquanto deliberações humanas, evoluem com o passar do tempo e que, quando frutos de demandas jurídicas necessárias, devem ser reconhecidos juridicamente. Assim, a titularidade de direitos atribuída a determinada pessoa pelas Constituições não é apenas uma determinação ética ou moral, mas, sim, objetiva e capaz de disparar consequências jurídicas, especialmente quando

---

<sup>287</sup> OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. Op. cit., p. 105/106.

<sup>288</sup> SIMON, Fairith. Op. cit., p. 317/320.

demandadas<sup>289</sup>. Logo, a titularidade de direitos concedida à natureza pela CRE, está dentro de sua atuação, dado que advinda de dispositivo constitucional, notadamente pactuado em um novo sistema jurídico-político e dotado de legitimidade

O autor ainda confere importante contribuição ao alegar que o argumento ético é importante, mas não o único, na titularidade de direitos à natureza da CRE. Isso, porque o giro biocêntrico alcançado com o feito na verdade não contraria o antropocentrismo. Ocorre que o biocentrismo não ofende a dignidade da pessoa humana. Na verdade, ele a insere dentro de uma perspectiva ainda maior, complementando-a. Ou seja, o biocentrismo determinado pela CRE apenas põe luz às limitações éticas do antropocentrismo que segrega natureza e ser humano como pontos de diferentes curvas. Portanto, o antropocentrismo desconsidera a convivência homem-natureza, como se esta fosse digna de proteção apenas pela finalidade que os humanos lhe atribuem<sup>290</sup>.

Ainda, o autor pontua que a titularidade de direitos à natureza expande a tutela jurídica conferida ao meio ambiente, do qual dependem os seres humanos umbilicalmente em tempos de tamanha degradação ambiental. Assim, o reconhecimento dos direitos da natureza foi capaz de gerar uma série de consequências jurídicas que, por fim, culminaram em decisões judiciais garantindo a integridade ecossistêmica ainda além do que se poderia alcançar com os direitos ambientais, na medida em que altera o foco da proteção ambiental para a própria natureza. Por estes motivos, o autor pontua que titularidade de direitos da natureza deve ser reconhecida<sup>291</sup>.

Finalmente, deve-se concordar com a proposição que acentua que a natureza enquanto sujeito de direitos na CRE, ainda que a subjetividade jurídica tenha origem no paradigma jurídico liberal, coloca justamente o foco sobre a natureza, ampliando, portanto, a justiça social. Por este motivo, o constitucionalismo oriundo da CRE pode ser visto como um período de transição, enquanto novas subjetividades jurídicas ainda estão por serem desenvolvidas. Portanto, a justiça ecológica alcança patamares ainda não vistos e conduz a luta ambiental a um processo emancipatório<sup>292</sup>.

É neste sentido que Mauricio García-Villegas e César Rodrigues afirmam que o direito é um sistema produzido pela sociedade, sob o qual divergências argumentativas diversas interagem em um processo de desenvolvimento e elaboração<sup>293</sup>. Assim, o novo

---

<sup>289</sup> DALMAU, Rubén Martínez. Op. cit., p. 44.

<sup>290</sup> Ibid., p. 41/42.

<sup>291</sup> Ibid., p. 43/45.

<sup>292</sup> PASTOR, Roberto Viciano. Op. cit., p. 152/153.

<sup>293</sup> *apud* GALARZA, César Montaña; STORINI, Claudia. Prólogo. Buen vivir: una nueva forma de ser, hacer y pensar. In: ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático**. Bogotá: Universidad Libre, 2019, p. 15.

constitucionalismo latino-americano, do qual fazem parte os direitos da natureza, representa um esforço emancipatório para aprimorar as concepções jurídicas e sociais da América Latina<sup>294</sup>. Por este motivo, Acosta assevera que os avanços na concessão de direitos de grupos enfraquecidos, como das mulheres, dos negros e das crianças, apenas foram conquistados mediante pressões populares, dado que, às épocas, eram tidos como absurdos jurídicos<sup>295</sup>.

---

<sup>294</sup> GALARZA, César Montaña; STORINI, Claudia. Prólogo. Op. cit., p. 15.

<sup>295</sup> WOLKMER, Maria de Fátima; FERRAZZANO, Débora. Op. cit., p. 237.

## 4. TRIBUTAÇÃO E A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL NO EQUADOR

### 4.1 Os Tributos, o Princípio do Desenvolvimento Sustentável e a Política Fiscal

O art. 1, da Constituição da República do Equador de 2008, assenta os fundamentos sob os quais o Estado equatoriano está constituído. Nesse sentido, se segue:

*Art. 1.- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada. La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución. Los recursos naturales no renovables del territorio del Estado pertenecen a su patrimonio inalienable, irrenunciable e imprescriptible.*

Destes predicados, portanto, se apreende, como ensina César Montano Galarza, que inicialmente, por Estado constitucional de direitos e justiça, se diz um Estado de Direito, fundado nos elementos que assim o constituem, quais sejam, a democracia, a separação dos poderes, a supremacia da constituição e os direitos e garantias dos cidadãos. Portanto, se verifica a elaboração de um Estado direcionador, no sentido de satisfazer e garantir os direitos do povo, por meio de políticas públicas a fim de alcançar o bem comum. Disto, se extrai um Estado social, orientado para perseguir os interesses e as necessidades para preferir a dignidade da pessoa humana. Trata-se de um Estado interventor, que age sobre a esfera privada e do mercado para satisfazer a saúde, a educação, o trabalho, a seguridade, a proteção da natureza e afins<sup>296</sup>.

Além disso, funda-se um Estado soberano e independente, na medida em que exerce sua supremacia territorial não se condiciona a interesses e pressões estrangeiras no plano internacional. Como consequência, se tem a soberania econômica, visto que o Estado é soberano para instituir sua política fiscal e tributária, ou seja, cuidar da emissão de moeda, direcionar determinadas atividades, instituir tributos e oportunizar benefícios e isenções<sup>297</sup>.

Finalmente, os constituintes optaram por manter a forma unitária de Estado instituída desde a colonização. Neste sentido, diferentemente de um estado federal, como é o caso brasileiro, se tem uma administração central, que se descentraliza em uma série de níveis de governo, integrados pelo poder central. Assim, surgem os Governos Autônomos

---

<sup>296</sup> GALARZA, César Montano; STORINI, Claudia. Prólogo. Op. cit., p. 85.

<sup>297</sup> Ibid., p. 83/86.

Descentralizados<sup>298</sup>, que se dividem em regiões, províncias, municípios e paróquias rurais<sup>299</sup>. Conforme já se esclareceu, entretanto, se trata de um Estado plurinacional, fundado na interculturalidade, na medida em que se constitui sob uma sociedade composta de diversas origens socioculturais. No entanto, isso não têm o condão de retirar a força soberana do Estado nacional unitário, dado que as diferenças se conformam sobre a constituição.

Na proteção ambiental, esta descentralização estatal origina uma série de competências, que, por exemplo, citem-se as do Estado central, no art. 261.7 e 261.11, da CRE, de manejar e proteger reservas naturais, os recursos naturais, energéticos, minerais, hídricos e a biodiversidade e as florestas. À esfera regional compete, por exemplo, conforme art. 263.4, da CRE, a gestão ambiental em seu território. No plano municipal, segundo art. 264.1 e 264.4, da CRE, regular o uso e ocupação do solo urbano e rural, prestar serviços públicos de água potável, saneamento e manejo de resíduos sólidos. E no nível das paróquias rurais, conforme art. 267.4, da CRE, de incentivar o desenvolvimento de atividades produtivas comunitárias, a preservação da biodiversidade e a proteção do meio ambiente.

Isso posto, depreende-se que um Estado de direito, soberano e independente, unitário e social, exigirá que a CRE determine um modelo de desenvolvimento econômico que possa satisfazer as necessidades de um Estado de Bem-Estar Social. Assim, da mesma forma como a Constituição estabeleceu um Regime do Bem Viver, ela também elaborou um Regime do Desenvolvimento, no Título VI. Neste diapasão, a proteção da natureza alcançou elevada proteção, sendo o modelo de desenvolvimento escolhido orientado para uma política inclusiva da tutela ambiental. Logo, assinale-se o art. 275, o qual dispõe:

*Art. 275.- El régimen de desarrollo es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del sumak kawsay.*

*El Estado planificará el desarrollo del país para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución. La planificación propiciará la equidad social y territorial, promoverá la concertación, y será participativa, descentralizada, desconcentrada y transparente.*

*El buen vivir requerirá que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades gocen efectivamente de sus derechos, y ejerzan responsabilidades en el marco de la interculturalidad, del respeto a sus diversidades, y de la convivencia armónica con la naturaleza.*

<sup>298</sup> GALARZA, César Montaña; STORINI, Claudia. Prólogo. Op. cit., p. 83.

<sup>299</sup> JARAMILLO, Juan Carlos Mogrovejo. **El principio de quien contamina paga y la tributación medioambiental**. Uma mirada del caso ecuatoriano. Tesis (Doctoral) - Universidad Pública De Navarra; Pamplona, 2017, p. 44.

Neste sentido, constituem-se objetivos do regime de desenvolvimento a proteção da natureza e do meio ambiente ecologicamente equilibrado, consagrando também o direito à água, ao ar, ao solo e aos serviços ambientais prestados pela natureza, conforme se segue:

*Art. 276.- El régimen de desarrollo tendrá los siguientes objetivos:*

*4. Recuperar y conservar la naturaleza y mantener un ambiente sano y sustentable que garantice a las personas y colectividades el acceso equitativo, permanente y de calidad al agua, aire y suelo, y a los beneficios de los recursos del subsuelo y del patrimonio natural.*

Como se disse anteriormente, alguns estudiosos argumentam que os direitos da natureza são opostos ao modelo de desenvolvimento sustentável. Outros, no entanto, entendem que, embora o Bem Viver seja contrário ao modelo de desenvolvimento econômico extrativista praticado até então na América Latina, não se pode dizer o mesmo com relação ao desenvolvimento sustentável. Entretanto, compreende-se que a própria CRE positivou o desenvolvimento sustentável como objetivo de Estado e princípio ambiental, nos artigos 395 e 396 do Título VII, sobre o Regime do Bem Viver.

Isso posto, não cabe ao presente ensejo tecer considerações ao respeito, embora considere-se, como já se esclareceu, que, na prática, o modelo de desenvolvimento adotado pelos governo que sucederam à CRE pode ser entendido como um período de transição entre o antigo desenvolvimento extrativista e o novo desenvolvimento sustentável fundado no Bem Viver. Neste sentido, veja-se:

*Art. 395.- La Constitución reconoce los siguientes principios ambientales:*

*1. El Estado garantizará un modelo sustentable de desarrollo, ambientalmente equilibrado y respetuoso de la diversidad cultural, que conserve la biodiversidad y la capacidad de regeneración natural de los ecosistemas, y asegure la satisfacción de las necesidades de las generaciones presentes y futuras.*

*2. Las políticas de gestión ambiental se aplicarán de manera transversal y serán de obligatorio cumplimiento por parte del Estado en todos sus niveles y por todas las personas naturales o jurídicas en el territorio nacional.*

*3. El Estado garantizará la participación activa y permanente de las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades afectadas, en la planificación, ejecución y control de toda actividad que genere impactos ambientales.*

*4. En caso de duda sobre el alcance de las disposiciones legales en materia ambiental, éstas se aplicarán en el sentido más favorable a la protección de la naturaleza.*

*Art. 396.- El Estado adoptará las políticas y medidas oportunas que eviten los impactos ambientales negativos, cuando exista certidumbre de daño. En caso de duda sobre el impacto ambiental de alguna acción u omisión, aunque no exista evidencia científica del daño, el Estado adoptará medidas protectoras eficaces y oportunas.*

*La responsabilidad por daños ambientales es objetiva. Todo daño al ambiente, además de las sanciones correspondientes, implicará también la obligación de restaurar integralmente los ecosistemas e indemnizar a las personas y comunidades afectadas.*

*Cada uno de los actores de los procesos de producción, distribución, comercialización y uso de bienes o servicios asumirá la responsabilidad directa de prevenir cualquier impacto ambiental, de mitigar y reparar los daños que ha causado, y de mantener un sistema de control ambiental permanente. Las acciones legales para perseguir y sancionar por daños ambientales serán imprescriptibles.*

Então, cabe pontuar brevemente que o art. 395, da CRE, é de vital importância, na medida em que postula os princípios do desenvolvimento sustentável, da transversalidade da gestão ambiental em todos os níveis do Estado, da participação das pessoas afetadas no controle dos impactos ambientais, e o princípio in dubio pro natura, para o qual havendo dúvida acerca da abrangência da lei, esta deve ser aplicada da maneira mais favorável à natureza. Da mesma forma, o art. 396, da CRE, dispõe sobre o dever de proteção e reparação do Estado, sobre a responsabilidade objetiva dos danos ambientais, sobre a imprescritibilidade das ações em face da danos ambientais, e sobre o princípio do poluidor-pagador, de vital importância para este estudo.

Ainda, sobre o desenvolvimento sustentável, que deve ser participativo e bem distribuído, Ana Maria Remache sustenta que está vinculado ao princípio da responsabilidade entre as gerações, ou seja, cabe às gerações presentes preservar o meio ambiente para que as gerações futuras possam desfrutar de um ecossistema equilibrado. Trata-se de princípio desenvolvido desde a Conferência de Estocolmo de 1972<sup>300</sup>. No mesmo sentido caminha Gabriela Judith Valdivieso Ortega, para quem ao mesmo tempo em que não se pode cessar o desenvolvimento econômico dos países, é primordial que não se destrua o meio ambiente<sup>301</sup>.

Além disso, mais especificamente sobre o sistema econômico adotado, ocorre o que César Montano Galarza chama de ruptura com o neoliberalismo, ainda que apenas como figura de linguagem, na medida em que centra o ser humano acima do mercado, devendo haver redistribuição de riqueza e desenvolvimento em harmonia com a natureza<sup>302</sup>. Neste sentido, veja-se:

*Art. 283.- El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir.*

<sup>300</sup> SAGVA, Ana María Remache. **Instrumentos jurídicos y fiscalidad ambiental como mecanismo de protección del medio ambiente en el Ecuador y en perspectiva comparada**. Tesis (Maestría) - Universidad Andina Simón Bolívar, 2016, p. 27.

<sup>301</sup> ORTHEGA, Gabriela Judith Valdivieso. **El impuesto como mecanismo de garantía constitucional del derecho a um medio ambiente sano em el Ecuador**. Tese (Doctorado em Derecho) - Universidad Andina Simón Bolívar, 2016, p. 20.

<sup>302</sup> GALARZA, César Montaña; STORINI, Claudia. Prólogo. Op. cit., p. 87.



*El sistema económico se integrará por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria, y las demás que la Constitución determine. La economía popular y solidaria se regulará de acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios.*

*Art. 284.- La política económica tendrá los siguientes objetivos:*

- 4. Promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas.*
- 9. Impulsar un consumo social y ambientalmente responsable.*

Finalmente, entende-se que a política econômica pode ser implementada por meio de instrumentos macro e microeconômicos, como, por exemplo, a política monetária, a política de câmbio e a política fiscal e tributária<sup>303</sup>. Neste sentido, a CRE determina que:

*Art. 285.- La política fiscal tendrá como objetivos específicos:*

- 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.*
- 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.*
- 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.*

*Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*

*La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.*

Isto posto, percebe-se o primor atribuído pela Constituição da República do Equador de 2008 à proteção ambiental quando relacionada com o regime de desenvolvimento, com o sistema econômico e com a política fiscal. Defende-se que isso deriva da titularidade de direitos atribuída à natureza nos artigos 71 a 74. Isso, porque na medida em que se constitui um novo sujeito de direitos, e se amplia para além da dignidade da pessoa humana a proteção ambiental, se faz necessário desenvolver por todo o ordenamento medidas capazes de garantir os direitos daquele sujeito.

Isso deriva, portanto, da transversalidade que os direitos da natureza alcançam com a CRE. Sobre o tema se discorrerá melhor adiante, entretanto, se entende que quanto à tributação, embora a proteção dos direitos da natureza tenha influenciado na consecução de uma política tributária ambientalmente orientada, a fundamentação do princípio do poluidor-pagador sobre os direitos da natureza não se dá necessariamente de maneira tão direta.

---

<sup>303</sup> ORTHEGA, Gabriela Judith Valdivieso. Op cit., p. 56.

Como se esclareceu, diante de um Estado interventor e garantidor, a fim de perseguir políticas públicas e objetivos sociais, os tributos no Equador se tornaram sobremaneira importantes<sup>304</sup>. Assim, quanto à política tributária, não existe na Constituição ou nas leis do Equador um conceito propriamente dito de tributo, mas somente uma determinação das espécies tributárias, conforme art. 1º, do Código Tributário, que adota uma classificação quadripartite, entre os impostos, as taxas, as contribuições especiais e as contribuições de melhoria, como se segue:

*Art. 1.- Ambito de aplicación.- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.  
Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.*

Neste sentido, Gabriela Judith Valdivieso Ortega entende por razoável adotar a definição do art. 2º, do Modelo de Código Tributário para América Latina, o qual dispõe que “*tributos son las prestaciones de dinero que el Estado exige, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público y, en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general*”<sup>305</sup>.

Finalmente, e de acordo com os objetivos da política econômica, o art. 300, da CRE estabelece uma série de princípios tributários, entre os quais, os princípios da generalidade, da progressividade, da irretroatividade, da igualdade, da eficiência, da transparência, da simplicidade administrativa e da suficiência de receitas. Além disso, determina que devem ser priorizados os impostos diretos e progressivos. Sobre o tema, se discorrerá adiante.

## **4.2 O Princípio do Poluidor-Pagador e os Direitos da Natureza**

Isso posto, deve-se compreender que a tributação ambiental, além de alicerçada sobre os dispositivos tributários per se, assim como no caso brasileiro, decorre do princípio do poluidor pagador e da extrafiscalidade, sobre os quais se passará a discorrer a seguir, em particular para entender sua relação com os direitos da natureza.

<sup>304</sup> GALARZA, César Montaña; STORINI, Claudia. Prólogo. Op. cit., p. 88.

<sup>305</sup> ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. Op. cit., 2016, p. 104.

Neste sentido, a doutrina analisada<sup>306</sup> assinala que o princípio do poluidor pagador resta assentado sobre o art. 396, da CRE, do qual se extrai a responsabilidade objetiva sobre os danos ambientais, a obrigação de restaurar os ecossistemas e indenizar as pessoas afetadas, a inversão do ônus da prova sobre o agente poluidor, a imprescritibilidade das ações sobre os danos ambientais, e, principalmente, o dever dos agentes econômicos de prevenir, mitigar e reparar os danos ambientais que porventura possam advir dos processos de produção, distribuição, comercialização e consumo de bens e serviços, bem como de possuir um sistema de controle ambiental permanente.

É sobre este ponto, na esfera do dever dos agentes econômicos, que se constitui o princípio do poluidor pagador. Além disso, o art. 397 dispõe como dever do Estado de agir subsidiariamente para proteger o meio ambiente, na medida em que aplica sanções e garante que os agentes poluidores reparem o dano causado. Como já se disse, a proteção ambiental se trata de um direito-dever.

Assim, como ensina Juan Carlos Jaramillo, tal princípio se irradia até os artigos 285. 3 e 300, da CRE, que tratam frontalmente das preposições econômicas correlatas à proteção ambiental, os quais dispõem, respectivamente, que um dos objetivos da política fiscal é a geração de investimentos nos setores econômicos para orientar a produção de maneira ambientalmente aceitável, e que a política tributária deve promover as condutas ecológicas<sup>307</sup>.

E finalmente, o princípio do poluidor pagador vem diretamente enunciado através do Texto Unificado de Legislação Secundária do Ministério do Meio Ambiente<sup>308</sup>, o qual tem natureza de decreto executivo, que alterado pelo Acordo Ministerial n° 61, de 4 de maio de 2015, dispõe em seu art. 2º, do Título VI, o seguinte:

*Art. 2.- Principios.- Sin perjuicio de aquellos contenidos en la Constitución de la República del Ecuador y las leyes y normas secundarias de cualquier jerarquía que rijan sobre la materia, los principios contenidos en este Libro son de aplicación obligatoria y constituyen los elementos conceptuales que originan, sustentan, rigen e inspiran todas las decisiones y actividades públicas, privadas, de las personas naturales y jurídicas, pueblos, nacionalidades y comunidades respecto a la gestión sobre la calidad ambiental, así como la responsabilidad por daños ambientales.  
Contaminador-Pagador o Quien Contamina Paga.- Es la obligación que tienen todos los operadores de actividades que impliquen riesgo ambiental de internalizar los costos ambientales, asumiendo los gastos de prevención y control de la*

<sup>306</sup> JARAMILLO, Juan Carlos Mogroveio. Op. cit., p. 44; SAGVA, Ana Maria Remache. Op. cit., p. 34/35; TERÁN, Gladys Eulalia Correa. **Los tributos medioambientales, estudio comparado andino. Tesis** (Maestria) - Universidad Andina Simón Bolívar, 2012, p. 69/70.

<sup>307</sup> Ibid., p. 129.

<sup>308</sup> REPÚBLICA DO EQUADOR. **Texto Unificado de Legislación Secundaria del Ministerio del Ambiente expedido mediante Decreto Ejecutivo 3516, Registro Oficial Edición Especial 2, de 31 de marzo de 2003.** Disponível em: [https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-09/TEXTO\\_UNIFICADO\\_LEGISLACION\\_SECUNDARIA\\_i.pdf](https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-09/TEXTO_UNIFICADO_LEGISLACION_SECUNDARIA_i.pdf). Acesso em: 02 mai. 2021.

*contaminación así como aquellos necesarios para restaurar los ecosistemas en caso de daños ambientales, teniendo debidamente en cuenta el interés público, los derechos de la naturaleza y el derecho a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado. El principio en mención se aplica además en los procedimientos sancionatorios o en los de determinación de obligaciones administrativas o tributarias de pago*<sup>309</sup>.

Percebe-se, neste sentido, que o artigo determina sua aplicação às obrigações tributárias vinculadas ao princípio do poluidor e expressamente relaciona o princípio aos direitos da natureza. Portanto, analisando apenas este dispositivo, há que se concluir, inicialmente, que os direitos da natureza transversalmente se irradiaram até o princípio do poluidor pagador, na medida, então, em que passaram a fundamentá-lo. Ou seja, quando ocorrida uma degradação ambiental a qual tenha atingido os direitos da natureza, diga-se os direitos de existência, manutenção, regeneração ou reparação, aplica-se o princípio do poluidor pagador de forma a obrigar o agente degradante ao pagamento do ônus reparatório.

Trata-se, então, de determinação expressa do Ministério do Meio Ambiente do Equador, em dispositivo que menciona que, sem prejuízo das determinações constitucionais, os princípios ali estabelecidos são de aplicação obrigatória. Neste sentido, o artigo se adequa perfeitamente ao art. 396, da CRE.

Entretanto, é curioso notar que parte da doutrina analisada, ao tratar sobre o tema, apenas vincula o princípio do poluidor pagador ao direito a viver em um meio ambiente sano e em harmonia com o bem viver, da mesma forma como o fazem com relação à extrafiscalidade, que se tratará adiante. Por outro lado, outra parte da doutrina apenas silencia ou discorre em passant quanto alguma relação entre o princípio e os direitos da natureza.

É neste sentido que caminha Gladys Eulalia Correa Terán, para quem o princípio do poluidor pagador está vinculado somente ao direito difuso da sociedade ao meio ambiente equilibrado, de acordo com o fundamento da justiça social<sup>310</sup>.

Não obstante, o artigo em comento não esclarece qual a dimensão da aplicação dos direitos da natureza ao princípio do poluidor pagador. Não é possível mensurar se os direitos da natureza se aplicam enquanto princípios norteadores, de maneira inspiradora, ou se se aplicam diretamente ao poluidor pagador. Ora, é nesse sentido que Natália Greene e Gabriela Munoz dispõem que para que o dano ambiental atinja os direitos da natureza, ele deve atingir uma gama de estruturas ecológicas que sejam capazes, uma vez danificadas, de prejudicar a

---

<sup>309</sup> REPÚBLICA DO EQUADOR. **Artículo sustituido por Acuerdo Ministerial No. 61, Registro Oficial Suplemento 316, de 4 de mayo de 2015.** Disponível em: <https://www.ambiente.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2018/05/Acuerdo-61.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2021.

<sup>310</sup> TERÁN, Gladys Eulalia Correa. Op. cit., p. 69/70.

integridade ecossistêmica. Caso contrário, ou seja, se apenas atingir um organismo de uma determinada espécie, não há que se falar em atentado aos direitos da natureza, mas, sim, ao meio ambiente<sup>311</sup>.

Isso posto, entende-se o seguinte: o princípio do poluidor pagador restará vinculado aos direitos da natureza na medida em que a poluição que ensejou o pagamento atinja os direitos de existência, manutenção, regeneração e reparação da natureza, embora se compreenda que os direitos do meio ambiente são complementares ao direito da natureza. Como se verá adiante, tal conclusão é de vital importância e se estende para a extrafiscalidade, objeto deste presente estudo.

Conforme já se esclareceu no início deste texto, o princípio do poluidor pagador enseja a aplicação em uma esfera preventiva e outra repressiva, e ao largo da responsabilidade civil a qual também se aplica, pode ser utilizado fundamentando a extrafiscalidade através da instituição de tributos enquanto instrumentos econômicos. Assim, deve-se compreender de onde decorre a extrafiscalidade no sistema constitucional e tributário equatoriano, de forma a esclarecer sua vinculação com os direitos da natureza inaugurados na CRE.

### **4.3 A Extrafiscalidade Ambiental no Equador**

Neste sentido, Gabriela Valdivieso Ortega assinala que os tributos podem ser utilizados não apenas com fins arrecadatórios, mas também de forma a orientar a política econômica e outras políticas públicas e objetivos determinados pela constituição. Por isso, a tributação extrafiscal pode se dar através de incentivos, benefícios e isenções fiscais, ou através do desestímulo de determinadas atividades econômicas<sup>312</sup>.

Isso, segundo a autora, passa a ser mais frequente a partir da Constituição da República do Equador de 2008, na medida em que essa, por se tratar de uma constituição social, apresenta um caráter mais intervencionista<sup>313</sup>. No mesmo sentido caminha Judith Yáñez Villavicencio, para quem a extrafiscalidade se torna importante ferramenta na consecução das políticas públicas disciplinadas pela CRE, notadamente as que objetivem a garantia de um meio ambiente equilibrado<sup>314</sup>.

---

<sup>311</sup> GREENE, Natalia; MUÑOZ, Gabriela, Op. cit., p. 48.

<sup>312</sup> ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. Op. cit., 2016, p. 147/148.

<sup>313</sup> Ibid., p. 181.

<sup>314</sup> VILLAVICENCIO, Yáñez Villavicencio. Descripción de los tributos extrafiscales de índole ambiental y la problemática que los rodea el caso ecuatoriano. **Revista De Derecho Foro**, n. 28; 2017, p. 81/85.

Isso posto, a extrafiscalidade, com destaque para a ambiental, vem disciplinada através dos artigos 285 e 300, da CRE, bem como do art. 6º, do Código Tributário Equatoriano, conforme se segue:

*Art. 285.- La política fiscal tendrá como objetivos específicos:*

- 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.*
- 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.*
- 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables. (CRE EQUADOR)*

*Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*

*La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.*

*Art. 6.- Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.*

É por isto, que no tocante aos aspectos de proteção ambiental, Gladys Eulalia Correa Terán dispõe que se trata da fiscalidade verde, fundamentada sobre o princípio do poluidor pagador, dos quais se originarão os tributos ambientais<sup>315</sup>. No mesmo sentido aduz Juan Carlos Jaramillo, para quem o objetivo da extrafiscalidade ambiental é desestimular certas atividades e, para lograr êxito, o tributo deve atingir a hipótese de incidência para alterar determinada atividade que degrade o meio ambiente, de maneira diversa da meramente arrecadatória<sup>316</sup>.

Entretanto, os aportes teóricos analisados revelam que a doutrina tradicional equatoriana ainda não desenvolveu o tema da extrafiscalidade com o merecido aprofundamento, ficando tal objetivo a cargo da doutrina espanhola<sup>317</sup>. Neste sentido, há que se atentar que, da mesma maneira como ocorre com o princípio do poluidor pagador, os estudos acerca da extrafiscalidade não exploram sua relação com os direitos da natureza. A maior parte deles tão somente cita os direitos da natureza e atribuem maior ênfase ao direito a viver em um meio ambiente equilibrado, disposto no art. 14, da CRE.

<sup>315</sup> TERÁN, Gladys Eulalia. Op. cit., p. 70/104.

<sup>316</sup> JARAMILLO, Juan Carlos Mongrovejo. Op. cit., p. 183/184.

<sup>317</sup> ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. Op. cit., 2016, p. 186.

Ao respeito, Ana María Remache Sagva assinala que o direito a um meio ambiente sano resta amparado sobre o interesse público e que o tributo ambiental deve ser empregado para garantir o direito coletivo ao meio ambiente<sup>318</sup>. No mesmo sentido assevera Gabriela Valdivieso, que embora disponha sobre os direitos da natureza, não explica qual a medida de sua correlação com os tributos ambientais, mas discorre que os tributos devem ser usados para proteger o direito a um meio ambiente saudável, na medida em que se trata de um direito-dever segundo o ordenamento equatoriano<sup>319320</sup>.

Gladys Eulalia Correa Terán, por exemplo, assevera que a Reforma Tributária Ambiental em prol da Saúde está relacionada com os direitos da natureza, entretanto, não esclarece se trata-se de um mero fundamento subjetivo ou se constitui notadamente relação com os elementos do tributo ambiental.<sup>321</sup> Judith Yáñez Villavicencio, por sua vez, dispõe que a extrafiscalidade é diretamente correlata ao direito a um meio ambiente saudável<sup>322</sup>.

Por outro lado, César Montano Galarza pontua que é através da tributação que se deve fomentar o respeito ao meio ambiente e à natureza. Além disso, o autor destaca o regime tributário deve respeitar os direitos consagrados na CRE<sup>323</sup>. Embora não o diga expressamente com relação aos direitos da natureza, é de se supor, por uma interpretação extensiva, que os direitos da natureza têm qualquer relação com a tributação ambiental. Entretanto, o autor não discorre para além da temática.

Da mesma maneira pontuam Nicolás Oliva, Ana Rivadeneira Alava, Alfredo Serrano Mancilla, Sergio Martín Carrillo e Vanessa Cadena Aldaz, em estudo realizado para o Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas del Ecuador, que tanto os direitos da natureza, quanto o regime de bem viver, e por sua vez o direito a um meio ambiente saudável, se relacionam com o art. 300, da CRE, notadamente à extrafiscalidade ambiental. Entretanto, assim como os demais, não esclarece qual a profundidade desta relação<sup>324</sup>.

---

<sup>318</sup> SAGVA, Ana Maria Remache. Op. cit., p. 48/58.

<sup>319</sup> ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. La tributación ambiental como instrumento de política pública en el Ecuador. **Revista Científica Ecociencia**, vol. 5, n. 2, abr. 2018, p. 9/15.

<sup>320</sup> Id. Op. cit., 2016, p. 186.

<sup>321</sup> TERÁN, Gladys Eulalia. Op. cit., p. 78/79.

<sup>322</sup> VILLAVICENCIO, Yáñez Villavicencio. Op. cit., p. 91.

<sup>323</sup> GALARZA, César Montaña; STORINI, Claudia. Prólogo. Op. cit., p. 91.

<sup>324</sup> NICOLÁS OLIVA, Ana Rivadeneira. Op. cit., p. 3/4.

#### 4.4 Os Limites da Tributação Ambiental no Equador

Embora já se tenha tratado brevemente sobre as diretrizes gerais do ordenamento tributário equatoriano, cumpre tecer algumas breves considerações acerca dos princípios tributários elencados no art. 300, da CRE, notadamente os da generalidade, da progressividade, da igualdade, além do princípio da legalidade e da reserva de lei e outros limites ao poder de tributar no caso do Equador e sua relação com a extrafiscalidade, da mesma maneira como se fez com o caso brasileiro.

Inicialmente, postula-se o princípio da igualdade, fundamentado no interesse coletivo, na solidariedade e na responsabilidade social. Trata-se de estabelecer igualdade entre os iguais e desigualdade entre os desiguais, a fim de garantir as mesmas condições e oportunidades<sup>325</sup>. Neste sentido, Juan Carlos Jaramillo acentua que a capacidade econômica, tal qual se discorrerá adiante no caso equatoriano, é a mensuração do princípio da igualdade na seara tributária, além de ser expressão do princípio da progressividade<sup>326</sup>.

Finalmente, o art. 301, da CRE assim estabelece:

*Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.*

Trata-se do princípio da legalidade e da reserva de lei, o qual dispõe que a iniciativa para a instituição de impostos é de competência exclusiva do poder executivo, seja no caso de impostos nacionais ou dos governos autônomos descentralizados. Além disso, estabelece que apenas a Assembleia Nacional pode sancionar leis que estabeleçam, modifiquem, exonerem ou extingam impostos, salvo nos casos em que o poder executivo tenha apresentado projetos de lei de caráter urgente e nos quais a Assembleia, ao final de 30 dias, não tenha se manifestado, caso em que o poder executivo pode legislar através de decreto executivo<sup>327</sup>. Outrossim, o artigo dispõe que as taxas e contribuições, que serão criadas e reguladas de acordo com a lei, apenas podem ser estabelecidas, modificadas, exoneradas ou extintas através de ato normativo de órgão competente

---

<sup>325</sup> GALARZA, César Montaña; STORINI, Claudia. Prólogo. Op. cit., p. 90/91.

<sup>326</sup> JARAMILLO, Juan Carlos Mongroveio. Op. cit., p. 221.

<sup>327</sup> GALARZA, César Montaña; STORINI, Claudia. Prólogo. Op. cit., p. 89/90.



Como já se disse, o princípio da legalidade vem estabelecido no art. 301, da CRE, enquanto o princípio da reserva legal, por sua vez, vem disciplinado no art. 4º, do Código Tributário do Equador, com respaldo do art. 132.3, da CRE, dos quais se extrai:

*Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos:*

*2. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.*

*Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.*

É notável, sobretudo, se tratar do princípio da generalidade, também consagrado no art. 300, da CRE, sobre o qual se erige a ideia, derivada do princípio da igualdade, de que o tributo deve atingir todos aqueles que exerçam aquela determinada hipótese de incidência e que possuam capacidade contributiva para arcar com o ônus tributário. Nada impede, entretanto, que sejam concedidos benefícios ou isenções, desde que estes não sejam direcionados à determinadas pessoas, mas, sim, que sejam concedidos de maneira abstrata e geral, segundo critérios não personalíssimos. No caso da tributação ambiental, todos aqueles que pratiquem a hipótese de incidência que notadamente degrade o meio ambiente, devem assumir a sujeição passiva do tributo<sup>328</sup>.

Além disso, há que se atentar que conforme o art. 300, da CRE, resta consagrado expressamente o princípio da progressividade. Segundo a progressividade, também oriunda do princípio da igualdade<sup>329</sup>, na medida em que se deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, resta preceituado que o sistema tributário equatoriano deve assegurar a redistribuição da renda e a capacidade contributiva<sup>330</sup>. Segundo o princípio da progressividade, devem ser privilegiados tributos que onerem mais acintosamente sujeitos que expressem maior capacidade econômica, ou seja, os mais ricos, devem pagar mais tributos<sup>331</sup>.

Através do princípio da progressividade, César Montano Galarza sustenta que se consagra o princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, somente devem ser instituídos tributos sobre manifestações reais de riqueza, conforme escolha do legislador, além de ter relação com

<sup>328</sup> Ibid., p. 219/220.

<sup>329</sup> Ibid., p. 220.

<sup>330</sup> ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. Op. cit., 2016, p. 169/173.

<sup>331</sup> JARAMILLO, Juan Carlos Mongroveio. Op. cit., p. 221.

a solidariedade, na medida em que aqueles com maior capacidade econômica devem pagar mais do que os de menor, enquanto pressuposto subjetivo da capacidade econômica. Neste sentido, atuam como limites o direito à propriedade e o princípio de não confisco, em analogia ao que no Brasil se dá com a vedação da tributação do mínimo existencial e do confisco<sup>332</sup>.

Ou seja, a capacidade contributiva deve atuar enquanto pressuposto objetivo, na medida em que o legislador deve escolher uma hipótese de incidência que manifeste riqueza, bem como enquanto pressuposto subjetivo, da forma em que o sujeito passivo deve possuir recursos suficientes para arcar com o ônus tributário. É o que Juan Carlos Jaramillo chama de fundamento e limite da tributação. Desta forma, como fundamento, se trata do pressuposto objetivo, com relação ao legislador. Como limite, diz respeito ao sujeito passivo, sua capacidade para arcar com o tributo e critérios de justiça e redistribuição de renda<sup>333</sup>.

No Equador o princípio da capacidade contributiva não está expressamente determinado no CRE ou nas leis, entretanto, a doutrina defende que se trata de uma decorrência dos princípios da igualdade e da progressividade, a fim de cumprir o objetivo maior de justiça no ordenamento tributário<sup>334335</sup>.

Acompanhando as conclusões tecidas no segundo capítulo deste estudo, Gabriela Valdivieso Ortega assina que a capacidade contributiva se aplica a todos os tributos em maior ou menor grau<sup>336</sup>, e no caso dos tributos ambientais, embora se fundamentem pelo princípio do poluidor pagador, isso não significa que o princípio da capacidade contributiva não lhes diga respeito, tal qual ocorre no Brasil. Nesse sentido, Ana María Remache Sagva assim o esclarece, de forma que a utilização dos tributos extrafiscais é perfeitamente viável, desde que sejam assegurados os limites mínimos e máximos da capacidade contributiva<sup>337</sup>.

No mesmo sentido aduz Judith Yáñez Villavicencio, para quem os tributos extrafiscais estão de acordo com a justiça social e o bem comum, na medida em que não sejam impostas discriminações arbitrárias que afrontem o princípio da igualdade na distribuição da carga tributária. Assim, a capacidade contributiva, enquanto garantidora da justiça, atua como fonte dos tributos extrafiscais, embora se tenha como fundamento direto a capacidade para poluir<sup>338</sup>.

Isso posto, se sustenta que, no caso equatoriano, os tributos extrafiscais, fundamentados sobre o princípio do poluidor pagador, encontram limites na vedação de tributação ao mínimo

---

<sup>332</sup> GALARZA, César Montaña; STORINI, Claudia. Prólogo. Op. cit., p. 83/124.

<sup>333</sup> JARAMILLO, Juan Carlos Mongroveio. Op. cit., p. 215.

<sup>334</sup> ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. Op. cit., p. 169/173.

<sup>335</sup> TERÁN, Ana Maria Remache. Op. cit., p. 216/219.

<sup>336</sup> ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. Op. cit., p. 166.

<sup>337</sup> TERÁN, Ana Maria Remache. Op. cit., p. 262/263.

<sup>338</sup> VILLAVICENCIO, Yáñez Villavicencio. Op. cit., p. 91/02.

existencial garantidor dos ditames do Bem Viver, assegurados pela CRE, bem como no princípio do não confisco, que, conforme ensina a doutrina, se trata do respeito ao direito de propriedade para não impactar ou pôr fim à propriedade que garante a tributação<sup>339340</sup>.

Além disso, cumpre dizer que os aportes teóricos analisados assinalam, tal qual ocorre no Brasil, que a tributação encontra limites na afetação das receitas, na medida em que os impostos são tributos não vinculados, ou seja, suas receitas não podem ser afetadas a determinadas atividades do Estado, enquanto as taxas e as contribuições são tributos por natureza afetados à finalidade que lhes deu origem<sup>341</sup>.

Assim, conclui-se que a tributação no Equador, da mesma maneira como no caso brasileiro, deve respeitar os princípios da igualdade, da legalidade, da generalidade, da capacidade contributiva e a afetação de receitas. No caso equatoriano, ainda resta preceituado o princípio da progressividade, o que não é consenso no caso brasileiro. Entretanto, há que se argumentar que se entende que a progressividade também representa critério de justiça a ser alcançado pelo sistema tributário.

#### **4.5 A Extrafiscalidade Ambiental e os Direitos da Natureza**

Finalmente, deve-se compreender qual a exata relação entre a extrafiscalidade ambiental e os direitos da natureza consagrados nos artigos 71 a 74, da CRE. Neste sentido, como já se disse, a maior parte da doutrina equatoriana meramente justifica os tributos ambientais sob o direito a um meio ambiente sano e o princípio do poluidor pagador, embora em alguns casos cite os direitos da natureza. Por sua vez, o direito a um meio ambiente sano e o princípio assinalado notadamente têm conexão, no plano equatoriano, com os direitos ao Bem Viver e, no plano internacional, bem como no caso brasileiro, com a dignidade da pessoa humana.

Desta forma, percebe-se certa antinomia, na medida em que os direitos da natureza possuem um caráter biocêntrico, enquanto os direitos do Bem Viver, antropocêntrico. Embora os direitos do Bem Viver respeitem e integrem a natureza, o direito ao meio ambiente equilibrado consagrado no art. 14, da CRE, se trata de um direito da população e, portanto, um direito humano.

Por outro lado, os direitos da natureza elevam o patamar de importância atribuído ao meio ambiente, na medida em que além de serem complementares a este, influem transversalmente

---

<sup>339</sup> ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. Op cit., p. 174.

<sup>340</sup> JARAMILLO, Juan Carlos Mongroveio. Op. cit., p. 222.

<sup>341</sup> ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. Op cit., p. 210/211.

pelo ordenamento jurídico, conforme predispõe o art. 395, da CRE. É exatamente esta transversalidade que se observa no art. 300, da CRE. Entretanto, isso não quer dizer que necessariamente os tributos se fundamentem nos direitos da natureza. Da mesma maneira, não parece razoável que os direitos da natureza sejam de todo irrelevantes à extrafiscalidade.

Então, a extrafiscalidade ambiental exposta, principalmente, no art. 300, da CRE, e no princípio do poluidor pagador, notadamente originado do art. 396, da CRE, certamente decorre do grau de proteção ao meio ambiente e à natureza conferido pela CRE. Evidentemente, então, a irradiação alcançada com os direitos da natureza influencia fortemente nas políticas econômica e fiscal e, portanto, pode-se dizer que os tributos ambientais, em grau de abstração amplo, necessariamente possuem os direitos da natureza enquanto horizonte inspirador, enquanto princípio ou enquanto pressuposto.

Entretanto, não se pode dizer, sob pena de simplificação, que os direitos da natureza, em grau de abstração menor e objetivo, necessariamente fundamentem os tributos ambientais, assim como o faz o princípio do poluidor pagador e o art. 300, da CRE. Desta forma, defende-se que os tributos ambientais encontram fundamento nos direitos da natureza na medida em que a externalidade ambiental onerada pelo tributo também o encontre.

Explica-se. A externalidade ambiental somente terá relação com os direitos da natureza quando atingir não apenas um único elemento, organismo do meio ambiente ou alguns bens ambientais, mas, sim, quando atingir os direitos de existência, manutenção, regeneração e reparação da natureza, a tal ponto de ameaçar a integridade ecossistêmica e socioambiental de uma determinada localidade.

Isso, porque como já se esclareceu, o conceito de natureza é diverso de meio ambiente. A natureza é tida como um ser vivo, e por isso um sujeito de direitos, de maneira ampla, em simbiose com todos os elementos bióticos e abióticos que dela são componentes. Então, o dano a apenas um componente não necessariamente afeta o principal.

Assim, tendo o mesmo raciocínio sido antecipado quando se tratou do princípio do poluidor pagador, no qual a tributação ambiental se fundamenta, e se fundamentarão ambos, portanto, sobre os direitos da natureza, quando estes forem afrontados. Neste sentido, para que os direitos da natureza tenham correspondência com a tributação ambiental, a externalidade onerada deve atingir os ciclos vitais, a estrutura, as funções ou os processos evolutivos da natureza, visto que esses se tratam dos componentes da natureza segundo os artigos 71 e 72, da CRE.

Considerando a necessária licitude do fato tributado, algumas taxas ou contribuições ambientais, que por incidirem apenas sobre um grupo determinado de contribuintes, podem

dizer respeito a alguma externalidade que não necessariamente provoque violação destes componentes da natureza, mas ainda assim seja desejável sua oneração a fim de desestimulá-la.

Entretanto, isso ocorre no plano teórico, já que no plano prático é difícil mensurar externalidades que não afetem os ciclos vitais, a estrutura, as funções ou os processos evolutivos da natureza. Portanto, é de se supor que na maioria das vezes as externalidades terão conexão com os direitos da natureza, bem como, portanto, os tributos ambientais.

Por fim, vale notar que os direitos da natureza, quando fundamentem a tributação ambiental, se referirão de maneira diversa com relação aos aspectos preventivo ou repressivo dos tributos ambientais. Assim, os direitos de existência e manutenção da natureza dirão respeito ao aspecto preventivo, enquanto os direitos de regeneração e restauração serão correlatos ao aspecto reparatório da tributação.

Além disso, a tributação ambiental fundamentada pelos direitos da natureza, se encontra respaldada pelo dever do Estado de prevenir e restringir atividades degradantes, conforme o predicado do art. 71, terceira parte, e 73, da CRE.

## CONCLUSÃO

Diante da ampliação dos debates acerca da proteção ambiental no mundo, notadamente ampliados a partir da Declaração de Estocolmo de 1972 e da Rio 92, bem como da constitucionalização da temática ambiental a partir dos anos 80, especificamente na América Latina, enquanto direitos vinculados à dignidade da pessoa humana e à saúde, os preceitos da ecologia se viram irradiados por todos os campos dos saberes, repercutindo sobre as ciências sociais aplicadas, especialmente o Direito e a Economia.

Neste sentido, a elaboração de um Direito Ambiental Brasileiro, incorporando as discussões mais relevantes internacionalmente e as adaptando para a situação concreta brasileira, no País com as maiores reservas de água doce e uma das principais florestas tropicais do mundo, foi de vital importância o desenvolvimento dos conceitos de meio ambiente, para além do natural, contabilizando também o artificial, o cultural e o do trabalho.

Como não poderia deixar de ser, o direito não é uma ciência compartimentalizada, cujas diferentes especializações não dialogam entre si. Além disso, o direito não é uma ciência pura, que não se comunica com os demais ramos dos saberes. Isso, porque ao direito compete a disciplina de uma série de relações sociais que dizem respeito aos mais diversos problemas e campos de atuação.

Nesse sentido, foi de vital importância para o presente estudo compreender como o desenvolvimento de conceitos inicialmente econômicos, na seara da economia ambiental, como a utilização de instrumentos econômicos para a proteção ambiental, notadamente a partir das teorias elaboradas por Arthur Pigou e a partir da necessidade de internalização das externalidades ambientais nos processos produtivos e nas condutas dos agentes de mercado, se refletiram sobre o direito, principalmente, sobre o direito tributário, cujos tributos podem ser valiosos instrumentos econômicos para desestimular condutas degradantes.

Isto posto, é mister ressaltar a comunicação entre ecologia, economia, direito tributário e direito ambiental e, a partir dos processos de constitucionalização de todos os ramos do direito, com a tutela do meio ambiente sendo alçada ao patamar mais elevado com a CF/88, jamais visto até então na América Latina, é absolutamente razoável que a utilização dos tributos com a finalidade extrafiscal ambiental, devidamente autorizada conforme art. 170, da CF/88, pudesse ser ampliada.

Para tanto, é de vital relevância o princípio do poluidor pagador, consignado no art. 225, parágrafo 3º, da CF/88. Assim, em seu caráter preventivo, o princípio objetiva evitar a

ocorrência dos danos ou externalidades, enquanto para o caráter reparatório, o princípio visa obter recursos para recuperar os impactos dessa degradação.

É nessa medida em que entram os tributos extrafiscais ou até mesmo os tributos com efeitos extrafiscais, que não visam a penalização e tampouco o confisco, orientados para a internalização das externalidades ambientais e a substituição de atividades degradantes ou para a obtenção de receitas voltadas à fiscalização, proteção e recuperação ambiental, que podem ser de grande valia para a preservação do meio ambiente, visto que a problemática da poluição se torna cada vez mais urgente.

Nesse sentido, a sociedade deve dispor de todos os mecanismos existentes até o momento, especialmente dos tributos, seja pelo aspecto reparatório ou preventivo destes, seja dos tributos ambientais em sentido amplo ou em sentido estrito, extrafiscais ou com efeitos extrafiscais, dissuadindo condutas dos agentes econômicos ou apenas afetados à arrecadação de receitas voltadas para a proteção ambiental. A urgência da temática exige uma política fiscal orientada de maneira ampla e diversificada para tal finalidade.

Entretanto, a utilização da extrafiscalidade ainda deve respeitar certas limitações ao poder de tributar, sob pena de inconstitucionalidades ou ofensa a diversos princípios tributários. Neste sentido, cite-se o princípio da igualdade, que dispõe ser vedado o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação, cujos reflexos se irradiarão até a capacidade contributiva. Não há espaço pra privilégios concedidos *intuitu personae*. Para efetivar o princípio, portanto, quanto à tributação ambiental, o contribuinte que mais degradar deverá ser mais onerado, além de que todos aqueles que poluam em igual medida, devem ser tributados, respeitada a capacidade contributiva enquanto pressuposto subjetivo. Para tanto, devem ser utilizadas as técnicas da progressividade e da seletividade.

Além disso, como não poderia deixar de ser, os tributos ambientais devem estrita obediência ao princípio da legalidade e da reserva de lei. Sendo vedada a edição de uma cláusula geral de tributação, que excederia os poderes do poder Executivo, mas considerando os aspectos necessariamente técnicos e científicos que podem ser necessários na extrafiscalidade ambiental, o princípio assume nesse caso uma face diferente. Com isso, diante das eventuais lacunas científicas deixadas pelo legislador, o sujeito ativo poderá complementar o elemento quantitativo do tributo, desde que os critérios para tanto sejam estabelecidos na lei que o criou.

A capacidade contributiva, por sua vez, constitui outro limite à tributação ambiental. Nesse sentido, se compreendeu que o princípio se aplica à todas as espécies tributárias, de maneira diversa ou em graus diferentes. Por outro lado, sua aplicação à extrafiscalidade é tema das mais nobres divergências, na medida em que muitos alegam que os tributos ambientais se

fundamentam no princípio do poluidor pagador exclusivamente, outros aduzem que a poluição seria por si só uma manifestação de riqueza.

Sobre o tema, foi possível entender que embora a capacidade contributiva não seja propriamente o fundamento dos tributos ambientais, devendo ser abrandada nestes casos, não significa que ela seja de todo irrelevante, visto que deve se aplicada a estes enquanto pressuposto subjetivo, dado que embora a natureza extrafiscal seja a principal, todo tributo tem o condão de arrecadar recursos e, portanto, possui um plexo mínimo de finalidade fiscal. A extrafiscalidade, portanto, deve se conciliar com a capacidade contributiva, para preservar o mínimo vital e a vedação ao confisco, servindo como reflexo do princípio da igualdade, a partir da utilização da progressividade e da seletividade.

Finalmente, há que se memorar o aspecto reparatório dos tributos ambientais, cuja internalização das externalidades ambientais a partir da arrecadação de receitas voltadas à reparação do meio ambiente é de grande importância. Nesse sentido, a vinculação de receitas, embora seja tema mais próprio ao direito financeiro, deve ser debatida. A vedação da afetação de receitas diz respeito aos impostos, na medida em que se tratam de tributos não vinculados à uma contraprestação estatal. Por outro lado, se entende que as taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e o empréstimo compulsório são tributos vinculados à finalidade que lhes deu origem.

No caso da tributação ambiental, não se entende que a vinculação de receitas deva ser obrigatória, visto que retiraria a possibilidade da utilização dos impostos para a extrafiscalidade, limitando a tributação ambiental. Deve-se deixar a cargo do legislador optar por quais espécies tributárias serão utilizadas para a proteção ambiental e como se dará a afetação de suas receitas, podendo se fomentar também a inclusão da vinculação das receitas de alguns impostos ambientais em sentido estrito no rol das permissivas constitucionais de afetação desta espécie.

No caso brasileiro foi possível compreender as espécies tributárias e sua relação com a extrafiscalidade ambiental oriunda da dignidade da pessoa humana. Também se tratou sobre aspectos gerais de cada uma das espécies e a extrafiscalidade. Tal esforço não foi empreendido no caso equatoriano visto que não se tratava do objetivo primordial deste ensejo, qual seja no caso do Equador, a compreensão dos direitos da natureza e sua relação com a extrafiscalidade, para refletir sobre suas diferenças com relação ao Brasil. Entretanto, os aspectos gerais sobre as espécies tributárias também se aplicaram ao Equador como se discorreu.

Os impostos, de competência privativa da União dos Estados, DF e municípios, residual e extraordinária da União, se verificou no Brasil a inexistência de impostos ambientais strictu sensu, ainda que existam impostos em sentido amplo utilizados por meio dos benefícios e



isenções fiscais. É perfeitamente possível que a União utilize de sua competência residual, do art. 154, I, da CF/88, para a instituição de um imposto ambiental em sentido estrito, sendo vedada sua vinculação das receitas, o que não comprometeria sua utilização, dado que embora não pudesse ser cumprido o aspecto reparatório do tributo, seria absolutamente possível a realização de seu aspecto preventivo, na medida em que desestimulasse os agentes econômicos. Além disso, os impostos ambientais fundamentados no princípio do poluidor pagador, também respondem à capacidade contributiva enquanto pressuposto subjetivo, impedindo a tributação do mínimo existencial e do confisco.

As taxas, que não podem ter hipótese de incidência e base de cálculo própria de impostos, de competência comum entre a União, os Estados, o DF e os Municípios, por sua vez, constituem tributos vinculados ao custeio das atividades de poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Embora a hipótese de incidência das taxas seja relacionada à atividade estatal desempenhada e não a riqueza do contribuinte e elas digam respeito ao princípio do custo-benefício, de forma que se o usuário usufruiu do serviço ou foi fiscalizado deve arcar com o custo de tais atividades, a capacidade contributiva também se aplica à espécie, na medida em que veda a tributação do mínimo existência e o confisco. Para a extrafiscalidade ambiental, portanto, podem ser utilizadas tendo como fato geradores a prestação de serviços ambientais ou a fiscalização de atividades poluidoras pelo poder de polícia.

As contribuições de melhoria, por sua vez, enquanto tributos vinculados e de competência comum entre os entes federativos, podem ser instituídas em face da realização de obras públicas das quais decorra valorização imobiliária para determinado grupo de contribuintes. Aplica-se a elas o princípio do custo-benefício, visto que o gasto com a obra gerou um benefício ao contribuinte, que deve arcar com essa na medida da valorização que foi contemplado. Podem ser devidamente utilizadas sob a extrafiscalidade ambiental, embora se tratem de tributos ambientais em sentido amplo, na medida em que se realizem obras voltadas para a arborização, construção de parques, melhoria no saneamento, proteções contra inundações e outras obras correlatas à recuperação e prevenção de degradações ambientais.

Por fim, têm-se as contribuições especiais, cujas normas gerais e elementos quantitativos devem ser disciplinados por lei complementar, de competência exclusiva da União para as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e a competência comum dos entes para a instituição das contribuições para o regime próprio de previdência social de seus servidores, bem como a competência dos municípios e do DF para as contribuições de iluminação pública. São tributos que incidem sobre

determinado grupo de contribuintes e suas receitas devem ser vinculadas às finalidades de sua instituição. Destas, para a tributação ambiental foram identificadas enquanto relevantes as contribuições de intervenção no domínio econômico.

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, de competência exclusiva da União, podem incidir sobre a importação, mas não sobre as receitas da exportação; podem ter alíquotas ad valorem, como base de cálculo o faturamento, a receita bruta, o valor da operação e o valor aduaneiro, ou específicas, tendo como base de cálculo uma unidade de medida adotada. Podem ter aparência de impostos ou taxas, a depender da hipótese de incidência e base de cálculos adotadas. Devem ser instituídas para que a União intervenha na economia com relação às finalidades dispostas no art. 170, da CF/88, entre elas a defesa do meio ambiente. Assim, são notadamente extrafiscais e compreendem tanto os aspectos preventivo e reparatório da tributação ambiental, na medida em que além de arrecadarem recursos para a sua finalidade, direcionam as atividades econômicas. Se tratam de uma possibilidade de tributos ambientais em sentido estrito. No Brasil, têm-se o exemplo da CIDE Combustíveis, conforme se esclareceu durante o estudo, classificada por alguns como o primeiro tributo ambiental em sentido estrito do País.

Voltando-se as atenções ao caso equatoriano, por sua vez, se pôde apreender que a Constituição do Equador de 2008 aprofunda o processo de mobilizações constituintes na América Latina que ficou conhecido como Novo Constitucionalismo Latino-Americano. Fundada na interculturalidade e na plurinacionalidade, amparadas pelo objetivo comum do Bem Viver, com notável influência das pressões indígenas e dos ecologistas e pensadores da economia ambiental e da economia ecológica, centralizadas em um Estado Unitário, a CRE inaugura um novo paradigma na subjetividade jurídica contemporânea, na medida em que confere titularidade de direitos à natureza, a partir de uma noção ética biocêntrica, oposta à antropocêntrica, para a qual o homem é o centro das relações socioambientais.

A noção biocêntrica, em que o ser humano é visto inserido dentro da natureza, ambos em uma relação intrínseca de dependência. A natureza então, passa a ser entendida de maneira muito mais ampla, em que além dos elementos bióticos e abióticos atribuídos tradicionalmente ao conceito, a natureza para a comportar uma esfera cosmológica de relações estabelecidas entre os seres humanos e o meio ambiente, inclusive elementos culturais e espirituais. Diferentemente do conceito de meio ambiente, que embora também compreenda o meio ambiente cultural, o artificial e o do trabalho, têm o homem enquanto centro de sua necessidade de proteção, bem como separa homem e meio ambiente em uma ética antropocêntrica.

Enquanto o meio ambiente deve ser preservado estritamente pela relação que com ele os homens constituem, a natureza deve ser preservada não apenas por isso, mas também por si própria, na medida em que a ética biocêntrica funda um novo paradigma de pensamentos que refletem as cosmovisões dos povos originários ameríndios.

Nesse sentido, a CRE reconheceu os direitos da natureza de existência, manutenção, regeneração e reparação, em seus artigos 71 a 74. Ainda, determina que qualquer pessoa, nacional ou estrangeira, poderá exigir a aplicação dos direitos da natureza, bem como se trata de dever Estatal de incentivar e garantir a sua proteção. Nesse sentido, deve atuar prevenindo e restringindo atividades que degradem a natureza. Por outro lado, permite que as pessoas possam se aproveitar das riquezas oferecidas pela natureza para suas atividades na medida do Bem Viver, aliado da proteção da natureza.

Isso posto, o direito à existência compreende a garantia que a natureza possua condições estruturais, garantindo seus elementos, ciclos vitais e funções aptas para continuar estável, sem que entre num processo sem retorno que extinção. É um direito análogo ao direito humano à vida. O ser humano, portanto, pode se beneficiar dela, na medida em que não afronte este direito, assim como os demais.

O direito à manutenção, por sua vez, diz respeito aos seus ciclos vitais, estrutura, funções e processos evolutivos, a fim de garantir a integridade ecossistêmica, abrangendo também os elementos culturais e sociais. Estes fatores não podem entrar em desequilíbrio, para que um não comprometa os demais. A regeneração, ligada aos mesmos elementos, significa que uma vez ocorrido um dano ambiental, esta integridade ecossistêmica deve ser capaz de se recuperar por si mesma.

Além disso, têm-se a restauração, independente da indenização devida pelo dano no âmbito da responsabilidade civil, penal e ambiental. Trata-se de medidas ativas de intervenção para recuperar as estruturas, funções, elementos e ciclos vitais lesados, para retornar a natureza ao estado em que se encontrava antes do dano. Este direito se relaciona com todos os demais, na medida em que pode acelerar a regeneração e garantir a manutenção e a existência. Em caso de dano grave, de difícil restauração integral, devem ser adotadas as medidas mais eficazes disponíveis.

Como se pôde estudar ao largo deste ensejo, estes direitos se irradiam por toda a CRE, muito além do direito ao meio ambiente equilibrado no caso do Brasil. Para se compreender, a palavra ambiente na CF/88 é repetida 21 vezes, enquanto a mesma palavra na CRE, 28 vezes. A palavra natureza e natureza, no caso equatoriano, não são boas medidas de comparação, visto que na CF/88 na grande maioria das vezes não guarda qualquer relação com o meio

ambiente, mas apenas diz respeito à natureza jurídica de um determinado direito ou instituto. Pode-se supor, entretanto, que na CRE, a palavra natureza aparecerá mais vezes tendo a conotação ecológica, visto que se trata de sujeito de direitos.

Muitas críticas surgem a partir da natureza como sujeito de direitos. Das principais, entre outras que foram abordadas por este estudo, muitos alegam que a natureza não possui capacidade para manifestar sua vontade e exigir seus direitos, não sendo dotada de dignidade própria; outros que não se pode impor à toda a sociedade uma cosmologia própria dos povos indígenas; que a natureza continuou sendo excessivamente explorada mesmo com seus direitos reconhecidos.

Seus defensores respondem que os humanos atuam como seus representantes, da mesma forma como o fazem com pessoas incapazes ou inimputáveis; que a manutenção de um modelo de desenvolvimento extrativista e degradante se deveu a projetos políticos populistas e uma tentativa de conciliação entre direitos da natureza e o desenvolvimento econômico apoiado sobre os pensamentos pré-constituintes; ainda que não se trata de impor uma visão indígena, mas sim de reconhecer direitos apoiados por grupos sociais que alcançaram maioria na correlação de forças constituintes, sendo muito mais válido reconhecer direitos de um sujeito vulnerável, do que retirá-los.

Ainda, vale reconhecer as contribuições de Rubén Martínez Dalmau, esclarecendo que o argumento ético não é o único nos direitos da natureza. Segundo o autor, o biocentrismo não ofende o antropocentrismo, mas sim o complementa, inserindo-o em uma perspectiva maior e que assim, com a expansão da tutela jurídica de proteção dos direitos da natureza, se expande também a proteção ao meio ambiente de viés antropocêntrico, assegurando em maior grau a dignidade da pessoa humana.

Finalmente, a despeito das válidas críticas, as quais outrora se pretenderá aprofundar, o fato, como se esclareceu durante este ensejo, é que os direitos foram positivados na CRE e, portanto, dotados de força normativa. Ainda, encontram-se decisões das Cortes Superiores que garantem os direitos de existência, manutenção, regeneração e reparação.

Então, foi possível compreender o Equador enquanto um Estado de direito, social, democrático, soberano, independente, unitário, intercultural e plurinacional, descentralizado em governos autônomos descentralizados, notadamente as regiões, províncias, municípios e paróquias rurais. Este Estado, é fundado em um regime de desenvolvimento sustentável, de acordo com o Bem Viver e em convivência harmônica com a natureza, segundo art. 275 e 276, da CRE, bem como um sistema econômico orientado da mesma maneira. Além disso, as

políticas ambientais se refletem de maneira transversal por toda a CRE, e são de cumprimento obrigatório por todos, conforme art. 395 da mesma.

Neste sentido, o princípio do poluidor pagador é determinado pelo art. 396, da CRE, que constitui o dever dos agentes econômicos de prevenir, mitigar e reparar os danos ambientais dos processos de produção, distribuição, comercialização e consumo de bens e serviços, bem como manter um sistema de controle ambiental permanente. Além disso, o art. 397, da CRE, dispõe sobre o dever Estatal de atuar na proteção e reparação ambiental e garantir que os poluidores arquem com os danos.

Como não poderia deixar de ser, tais determinações com a transversalidade das políticas de proteção da natureza se irradiam até a política fiscal e tributária, conforme artigos 285 e 300, da CRE, que devem incentivar as condutas ambientalmente desejáveis e promover as condutas ecológicas e ambientalmente responsáveis. A partir disso, foi possível apreender que o Código Tributário do Equador adota uma classificação quadripartite de tributos, enquanto impostos, taxas, contribuições especiais e contribuições de melhoria.

O princípio do poluidor pagador, que resta determinado pelo art. 396, da CRE, bem como pelo art. 2º, do Título VI, do Decreto Executivo nº 3.516, alterado pelo Acordo Ministerial nº 61, do Ministério do Meio Ambiente, se encontra expressamente vinculado aos direitos da natureza. Entretanto, a maior parte da doutrina silencia ou apenas decorre brevemente sobre a temática. Alguns ainda, apenas o relacionam ao direito difuso ao meio ambiente sano. Por outro lado, a lei não determina em qual medida os direitos da natureza se relacionam ao princípio.

O mesmo ocorre com a extrafiscalidade ambiental, fundamentada sobre o princípio do poluidor e conforme determinação expressa do art. 300, da CRE, para que o sistema tributário oriente condutas ecológicas, e consubstanciada pelo art. 6º, do Código Tributário do Equador. Entretanto, os aportes teóricos analisados não desenvolvem sua relação com os direitos da natureza, muitas vezes fundamentando-a sobre um princípio do poluidor pagador de caráter antropocêntrico, respaldado pelo direito ao meio ambiente sano, também reconhecido pela CRE, no art. 14.

Neste sentido, foi possível desenvolver o raciocínio de que os direitos da natureza influenciam a extrafiscalidade ambiental, dado sua transversalidade pelo ordenamento. Isso não significa dizer que necessariamente a fundamentem. Ou seja, depreendeu-se que a extrafiscalidade ambiental somente será diretamente fundamentada sobre os direitos da natureza na medida em que a externalidade a que lhe deu substrato atingir os direitos da natureza, notadamente os de existência, manutenção, regeneração e reparação. Isso, porque não necessariamente uma externalidade afrontará tais direitos, podendo atingir apenas os direitos

ambientais, oriundos do direito ao meio ambiente sano, de caráter antropocêntrico e fundado no Bem Viver.

Entretanto, isso ocorre no plano teórico, visto que no plano prático é difícil de mensurar externalidades que não afetem os ciclos vitais, a estrutura, as funções ou os processos evolutivos da natureza. Portanto, há que se supor que na maioria das vezes as externalidades terão conexão com os direitos da natureza. Isso posto, quando os tributos ambientais estejam conectados aos direitos da natureza, os direitos de existência e manutenção dirão respeito ao aspecto preventivo dos tributos ambientais, enquanto os direitos de regeneração e restauração serão correlatos seu aspecto reparatório.

Por fim, foi possível compreender que a tributação ambiental no caso equatoriano apresenta os mesmos limites do Brasil. Nesse sentido, o princípio da igualdade tributária vem expresso no art. 300, da CRE, proibindo que se diferenciam contribuintes que se encontram em uma mesma situação, tal princípio se reflete sobre a capacidade contributiva. Assim, contribuintes que degradem de maneira igual, devem ser igualmente tributados, respeitando a capacidade contributiva.

Os artigos 301 e 132.3, da CRE, bem como o art. 4º, do Código Tributário do Equador, por sua vez, determinam o princípio da legalidade e da reserva de lei. Para este a iniciativa da instituição de impostos é de competência exclusiva do poder executivo, seja os impostos nacionais ou dos governos autônomos descentralizados. Ainda, apenas a Assembleia Nacional pode sancionar leis que estabeleçam, modifiquem, exonerem ou extingam impostos, salvo nos casos em que o poder executivo tenha apresentado projetos de lei de caráter urgente e nos quais a Assembleia, ao fim de 30 dias, não tenha se manifestado, caso em que o poder executivo pode legislar por decreto. As taxas e contribuições, criadas e reguladas por lei, apenas podem ser estabelecidas, modificadas, exoneradas ou extintas através de ato normativo do órgão competente.

Nesse sentido, a lei deve determinar o fato gerador, os sujeitos ativo e passivo, a quantia do tributo, as isenções e deduções, os recursos, bem como os demais elementos do tributo. Tal qual no Brasil, eventuais lacunas técnicas que venham a ser deixadas pela ignorância do legislador no caso dos tributos ambientais, podem ser integralizadas pelo executivo, desde que os parâmetros para tal estejam expressos em lei.

A capacidade contributiva, que não vem expressa no caso equatoriano, é consenso na doutrina e, da mesma forma como ensina a doutrina brasileira, atua enquanto pressuposto objetivo e subjetivo. Parte da doutrina equatoriana também defende que se aplica a todos os tributos, em maior ou menor medida, e que no caso dos tributos ambientais, deve ser aplicada

enquanto pressuposto subjetivo, embora não seja o próprio fundamento deste, dado que se trata do princípio do poluidor pagador. Significa que os tributos ambientais, embora não se fundamentam pela capacidade econômica, não podem onerar excessivamente um contribuinte de acordo com a sua renda, estando limitados pelo direito à propriedade e pela vedação ao confisco. Assim, embora a quantidade de degradação seja o fundamento da majoração dos tributos ambientais, eles possuem limitações que decorrem do princípio constitucional da igualdade. Isso posto, técnicas tributárias como a progressividade e a seletividade são de enorme valia.

Finalmente, a afetação de receitas atua na mesma maneira que no Brasil, sendo vedada a vinculação das receitas de impostos. Dessa forma, eventuais impostos ambientais não podem ter suas receitas vinculadas, embora ainda possam perfeitamente cumprir sua finalidade extrafiscal através do aspecto preventivo dos tributos, desestimulando certas condutas pelo custo maior que lhes seja atribuído.

Concluindo, a tributação ambiental no Brasil e no Equador são espelhadas por uma série de semelhanças, tais quais a existência de um direito ao meio ambiente sano, fundado no ser humano; um princípio do poluidor pagador que por vezes pode ser fundamentado exclusivamente nos direitos ambientais; uma extrafiscalidade que também por vezes pode ser fundada exclusivamente nos mesmos direitos; e as limitações ao poder tributário ambiental decorrentes dos princípios da igualdade, da legalidade, da capacidade contributiva e a vedação da afetação das receitas de impostos.

Por outro lado, defende-se que no caso equatoriano saltam algumas diferenças que são de grande importância para o direito tributário ambiental. Isso, porque a existência dos direitos da natureza faz com que se irradie um maior grau de proteção conferido ao meio ambiente por todo o ordenamento jurídico e principalmente sobre a política econômica, fiscal e tributária.

Assim, a tributação ambiental no Equador pode ter fundamentos sobre os direitos da natureza, na medida em que as externalidades ambientais que lhe ensejarem sua instituição afrontem tais direitos, notadamente os de existência, manutenção, regeneração e restauração. Embora não seja regra, em alguns casos, ou talvez na maioria dos casos práticos, a tributação ambiental ganha um caráter biocêntrico, que expande a sua importância, dado que passa a ser utilizada como proteção aos direitos de um sujeito, no mínimo, no tocante à obtenção de recursos para o custeio do direito de restauração, através de uma tributação em sentido amplo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACOSTA, Alberto. Construcción constituyente de los derechos de la naturaleza. Repasando una história con mucho futuro. *In*: ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático**. Bogotá: Universidad Libre, 2019.

\_\_\_\_\_. Los derechos de la naturaleza como puerta de entrada a un outro mundo posible. **Revista Direito E Práxis**, vol. 08, n. 4, 2017.

ACOSTA, Pacari et al. Anales del II Encuentro Internacional por los Derechos de la Naturaleza”, Quito, 22-24 de agosto, 2012. *apud* GREENE, Natalia; MUÑOZ, Gabriela. Los Derechos de la Naturaleza, son mis Derechos. Manual para el tratamiento de conflictos socioambientales bajo el nuevo marco de derechos constitucionales. **PLASA, Colectivo Nacional por los Derechos de la Naturaleza, Programa de Pequeñas Donaciones del FMAM**, Quito, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ÁVILA SANTAMARÍA, Ramiro. El derecho de la Naturaleza. Fundamentos. *En* ESPINOSA GALLEGOS-ANDA, Carlos; PÉREZ FERNÁNDEZ, Camilo (eds.). **Los derechos de la Naturaleza y la Naturaleza de sus derechos**. Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2011.

BENJANIN, Antonio Herman. A natureza no direito brasileiro: coisa, sujeito ou nada disso. *Revista Do Programa De Pós-Graduação Em Direito da UFC*, 2011.

BRAGA, Guilherme Doin; CASTRO, Katiana Bilda de. Apontamentos gerais do direito tributário ambiental. *In*: MURAYAMA, Jannsen et al (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Ed Kindle. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006.

BRASIL. **Decreto-lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccIVIL\\_03/Decreto-Lei/Del0195.htm](http://www.planalto.gov.br/ccIVIL_03/Decreto-Lei/Del0195.htm). Acesso em: 12 fev. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei 10336 de 2001**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10336.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10336.htm). Acesso em: 12 fev. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L10165.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10165.htm). Acesso em: 12 fev. 2021.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Conferência Rio-92 sobre o meio ambiente do planeta: desenvolvimento sustentável dos países**. <http://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/rio20/a-rio20/conferencia-rio-92-sobre-o-meio-ambiente-do-planeta-desenvolvimento-sustentavel-dos-paises.aspx>. Acesso em: 10 fev. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3540 MG**. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 30/06/2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI-MC 3.540/DF**. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 01/09/2005.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ARE-906203 AgR-EDv/S**. Relator: Min Dias Toffoli. Julgado em: 06 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ED-ED RE 218287 SC**. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 30/06/2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 343.446**. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em: 03/04/2003.

BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel; MOLINA, Pedro M. Herrera (directores). Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina. **Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda**, Madrid, n. 18, 2008. CALVO ORTEGA. Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria. **Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación**, 2011.

CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.



CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CETESB. **Declaração da Conferência de ONU no Ambiente Humano**. Disponível em: [https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wp-content/uploads/sites/36/2013/12/estocolmo\\_mma.pdf](https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wp-content/uploads/sites/36/2013/12/estocolmo_mma.pdf). Acesso em: 10 fev. 2021.

\_\_\_\_\_. **Declaração da Conferência de ONU no Ambiente Humano**. Disponível em: [https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wp-content/uploads/sites/36/2013/12/estocolmo\\_mma.pdf](https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wp-content/uploads/sites/36/2013/12/estocolmo_mma.pdf). Acesso em: 10 fev. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

DALMAU, Rubén Martínez. Fundamentos para el reconocimiento de la naturaleza como sujeto de derechos. *In*: ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático**. Bogotá: Universidad Libre, 2019.

FAO. **FAO: Agronegócio foi responsável por quase 70% do desmatamento na América Latina**. Disponível em: <http://www.fao.org/americas/noticias/ver/pt/c/425810/>. Acesso em: 10 fev. 2021.

FARITH, Simon. La naturaleza como sujeto de derechos em la constitución ecuatoriana: la construcción de una categoría de interculturalidade. *In*: ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático**. Bogotá: Universidad Libre, 2019.

FIGUEIREDO, Marcelo. Os Princípios Constitucionais Aplicáveis à Matéria e alguns Temas Correlatos. *In*: TORES, Heleno Taveira (Org.) **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata. **Direito ambiental tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

GALARZA, César Montaña. Regimén tributário ecuatoriano a partir de la ley reformativa para la equidad tributaria del ecuador (2007) y el rol de la corte constitucional, in publicazione trimestrale diritto e pratica tributaria Internazionale. **Dir. Resp. Victor uckmar**, vol. XII, n. 1, jan./mar., 2015.

\_\_\_\_\_; STORINI, Claudia. Prólogo. Buen vivir: una nueva forma de ser, hacer y pensar. *In*: ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático**. Bogotá: Universidad Libre, 2019.

GONÇALVES, Fábio Fraga. Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a ótica do Direito Tributário Ambiental. *In*: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Coordenadores). **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmem Júris, 2006.

GREENE, Natalia; MUÑOZ, Gabriela. Los Derechos de la Naturaleza, son mis Derechos. Manual para el tratamiento de conflictos socioambientales bajo el nuevo marco de derechos constitucionales. **PLASA, Colectivo Nacional por los Derechos de la Naturaleza, Programa de Pequeñas Donaciones del FMAM**, Quito, 2011.

JARAMILLO, Juan Carlos Mogrovejo. **El principio de quien contamina paga y la tributación medioambiental**. Uma mirada del caso ecuatoriano. Tesis (Doctoral) - Universidad Pública De Navarra; Pamplona, 2017.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental – a função do tributo na proteção do meio ambiente**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2004.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho Tributário ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Extrafiscalidade e Meio Ambiente: o tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica**. 2011. 304 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2011.

NICOLÁS OLIVA, Ana Rivadeneira. **Impuestos verdes: una alternativa viable para el ecuador?** Quito: Centro De Estudios Fiscales Del Servicio De Rentas Internas, 2011.

OECD. **The Polluter Pays Principle**. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264044845-en.pdf?expires=1620261291&id=id&accname=guest&checksum=6C4EAE444FFB3CD63185EC053C793CB>. Acesso em: 10 fev. 2021.

\_\_\_\_\_. **The polluter pays principle: definition, analysis, implementation**. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/environment/the-polluter-pays-principle\\_9789264044845-en](https://www.oecd-ilibrary.org/environment/the-polluter-pays-principle_9789264044845-en). Acesso em: 12 mar. 2021.

OLIVEIRA, Adriano; TUPIASSU, Lise da Costa; GROS-DESORMEAUX, Jean Raphael. Princípio do poluidor-pagador: a análise da sua evolução sob a perspectiva da organização para o desenvolvimento e cooperação econômica (OCDE). **Revista Duc In Altum Cadernos de Direito**, vol. 11, nº 24, mai-ago. 2019.

OLIVEIRA, Fabiano Melo Gonçalves de. **Direito Ambiental**. 2 ed. Kindle Edition. São Paulo: Método, 2017.

OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. Direitos da natureza e direitos dos animais: um enquadramento. **RIDB**, ano 2, n. 10, 2013.

\_\_\_\_\_. Reflexões sobre o novo constitucionalismo latino-americano. **Revista Da Faculdade De Direito da UFG**, vol. 39, n. 2jul./dez. 2015.

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira; MIRANDA, Eduardo Barros. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: MURAYAMA, Janssen et al. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Kindle Edition. Rio de Janeiro: Lumens Juris. 2006.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. Prefácio. In: MURAYAMA, Janssen et al (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Ed Kindle. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma Orlando. GUIDÑO, Daniel Mariz. Instrumentos Tributários e Financeiros Utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: MURAYAMA, Janssen et al (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Ed Kindle. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2006.

ORTEGA, Gabriela Judith Valdivieso. **El impuesto como mecanismo de garantía constitucional del derecho a um medio ambiente sano em el Ecuador**. Tese (Doctorado em Derecho) - Universidad Andina Simón Bolívar, 2016.

\_\_\_\_\_. La tributación ambiental como instrumento de política pública en el Ecuador. **Revista Científica Ecociencia**, vol. 5, n. 2, abr. 2018.

PASTOR, Roberto Viciano. La problemática constitucional del reconocimiento de la Naturaleza como sujeto de derechos en la Constitución del Ecuador. ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático**. Bogotá: Universidad Libre, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso De Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PAVANI, Giorgia. Prólogo: Los derechos de la Naturaleza, el territorio y la plurinación. In: ACHURY, Liliana Estupiñan. **La naturaleza como sujeto de Derechos en el Constitucionalismo Democrático**. Bogotá: Universidad Libre, 2019.

RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. A releitura do princípio da capacidade econômica nos tributos ambientais e o novo princípio da capacidade poluidora. **Revista De Direito Econômico E Socioambiental**, Curitiba, n. 2, vol. 8, mai./ago. 2017.

REPÚBLICA DO EQUADOR. **Artículo sustituido por Acuerdo Ministerial No. 61, Registro Oficial Suplemento 316, de 4 de mayo de 2015.** Disponível em: <https://www.ambiente.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2018/05/Acuerdo-61.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário.** Disponível em: <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2021.

\_\_\_\_\_. **Constitución.** Disponível em: <http://archivobiblioteca.asambleanacional.gob.ec/2008issuu-espanol>. Acesso em: 10 fev. 2021.

\_\_\_\_\_. **Texto Unificado de Legislación Secundaria del Ministerio del Ambiente expedido mediante Decreto Ejecutivo 3516, Registro Oficial Edición Especial 2, de 31 de marzo de 2003.** Disponível em: [https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-09/TEXTO\\_UNIFICADO\\_LEGISLACION\\_SECUNDARIA\\_i.pdf](https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-09/TEXTO_UNIFICADO_LEGISLACION_SECUNDARIA_i.pdf). Acesso em: 02 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. **Texto unificado legislacion secundaria, medio ambiente.** Disponível em: [https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-09/TEXTO\\_UNIFICADO\\_LEGISLACION\\_SECUNDARIA\\_i.pdf](https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-09/TEXTO_UNIFICADO_LEGISLACION_SECUNDARIA_i.pdf). Acesso em: 10 fev. 2021.

\_\_\_\_\_. **Función Judicial de Loja. Proceso judicial n. 11121-2011-0010.** Disponível em: <http://consultas.funcionjudicial.gob.ec/informacionjudicial/public/informacion.jsf>. Acesso em: 03 mai. 2021.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários; in direito tributário ambiental* In: TORES, Heleno Taveira (Org.) **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

SAGVA, Ana María Remache. **Instrumentos jurídicos y fiscalidad ambiental como mecanismo de protección del medio ambiente en el ecuador y en perspectiva comparada.** Tesis (Maestria) - Universidad Andina Simón Bolívar, 2016.

SÁNCHEZ-PARGA, José. *Alternativas virtuales vs. cambios reales.* CAAP, Quito, 2013.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Para além do pensamento abissal: das linhas globais a uma ecologia de saberes.** In: **Epistemologias do sul.** São Paulo: Cortez, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras em matéria ambiental.* In: TORES, Heleno Taveira (Org.) **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental. Extrafiscalidade e função promocional do direito.** 2 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2007.

SUSTENTAREA. **COVID-19 e a degradação do meio ambiente.** Disponível em: <http://www.fsp.usp.br/sustentarea/2020/11/14/covid-19-e-a-degradacao-do-meio-ambiente/>. Acesso em: 10 fev. 2021.

TERÁN, Gladys Eulalia Correa. **Los tributos medioambientales, estudio comparado andino.** Tesis (Maestria) - Universidad Andina Simón Bolívar, 2012.

TORES, Heleno Taveira (Org.) **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – Os Limites dos chamados “Tributos Ambientais”.** São Paulo: Malheiros, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VILLAVICENCIO, Yánez Villavicencio. *Descripción de los tributos extrafiscales de índole ambiental y la problemática que los rodea el caso ecuatoriano.* **Revista De Derecho Foro**, n. 28; 2017.

WOLKMER, Maria de Fátima; FERRAZZANO, Débora. *Direito da natureza: para um paradigma político-constitucional desde américa latina.* In: DINNEBIER, Flávia França (Org.) **Estado de Direito Ecológico:**

**Conceito, Conteúdo e Novas Dimensões para a Proteção da Natureza.** São Paulo: Inst. O direito por um Planeta Verde, 2017.

ZAFFARONI, Raúl. **La Naturaleza con Derechos. De la filosofía a la política”** de Ediciones Abya-Yala, Quito, 2011.