

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

O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA
AMBIENTAL NO DIREITO BRASILEIRO

BEATRIZ VIEIRA FARIA

Rio de Janeiro

2022

BEATRIZ VIEIRA FARIA

O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA
AMBIENTAL NO DIREITO BRASILEIRO

Monografia elaborado no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Daniel Braga Lourenço.

Rio de Janeiro

2022

FARIA, Beatriz. Vieira

O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL NO DIREITO BRASILEIRO.

Beatriz Vieira Faria

Rio de Janeiro, 2022.

86 p.

Orientador: Daniel Braga Lourenço

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) –
Universidade Federal do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito,
Bacharel em Direito, 2022.

1. Meio Ambiente.
2. Direito Tributário.
3. Princípios constitucionais tributários.
3. Tributos em espécie.
4. Tributação extrafiscal.
5. Função social das taxas.
6. Jurisprudência.

I. LOURENÇO, Daniel Braga, orientador.

II. O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL NO DIREITO BRASILEIRO

BEATRIZ VIEIRA FARIA

O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL NO DIREITO BRASILEIRO

BEATRIZ VIEIRA FARIA

**O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA
AMBIENTAL NO DIREITO BRASILEIRO**

Monografia elaborado no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Ms. Alberto Lopes da Rosa.

Data: __/__/____

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2022

RESUMO

FARIA, Beatriz Vieira. O Direito Tributário como Instrumento de Tutela Ambiental no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro, 2022. Monografia de final de curso. Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Analisa-se, por meio do presente estudo, a possibilidade de utilização dos institutos típicos do Direito Tributário, que podem, por conseguinte, serem aplicados na esfera ambiental. Para tanto, este trabalho examinou a implementação dessas normas tributárias, de modo a examinar a possibilidade de utilização desses tributos tendo como finalidade a proteção e preservação ambiental, o que se conhece por “tributação ambientalmente orientada”. Após o exame em tese e demonstração de exemplos postos em prática, fez-se uma análise jurisprudencial, com base em um compilado de julgados referente ao tema. Concluiu-se, ao final, que é necessário avançar no que concerne a tributação ambiental, especialmente em sua vertente extrafiscal, indutora de comportamentos não degradadores, sendo imprescindível a afetação da receita dos tributos ambientais a finalidades preservacionistas.

Palavras-Chave: Meio Ambiente. Crise Ambiental. Direito Tributário. Tributação Ambiental Brasileira. Tributação Extrafiscal.

ABSTRACT

FARIA, Beatriz Vieira. The Tax Law as na Instrumento f Environmental Protection in Brazilian Law. Rio de Janeiro, 2022. Monografia de final de curso. National Faculty of Law of the Federal University of Rio de Janeiro.

This study analyzes the possibility of using the typical institutes of Tax Law, which can, therefore, be applied in the environmental sphere. Therefore, this work examined the implementation of these tax rules, in order to examine the possibility of using these taxes for the purpose of environmental protection and preservation, which is known as "environmentally oriented taxation". After examining the thesis and demonstrating examples put into practice, a jurisprudential analysis was carried out, based on a compilation of judgments on the subject. It was concluded, in the end, that it is necessary to advance in what concerns environmental taxation, especially in its extrafiscal aspect, inducing non-degrading behaviors, being essential the allocation of revenue from environmental taxes to preservation purposes.

Keywords: Environment. Environmental Crisis. Tax law. Brazilian Environmental Taxation. Extrafiscal Taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§ – Parágrafo

Art. – Artigo

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

Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002

CTN – Código Tributário Nacional

Decreto nº 7.746 – Decreto nº 7.746, de 05 de junho de 2012

Decreto-Lei nº 195 – Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967

Decreto nº 45.936 – Decreto nº 45.936, de 23 de março de 2012

Decreto nº 45.958 – Decreto nº 45.958, de 26 de abril de 2012

LC Estadual nº 59 – Lei Complementar Estadual nº 59, de 01 de outubro de 1991

Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101, 4 de maio de 2000

LC nº 140 – Lei Complementar nº 140, de 8 de dezembro de 2011

Lei nº 5.172 – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Lei nº 6.938 – Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981

Lei nº 7.184 – Lei nº 7.184, de 30 de dezembro de 2015

Lei nº 8.091 – Lei nº 8.091, de 29 de dezembro de 2014

Lei nº 8.666 – Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993

Lei nº 9.868 – Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999

Lei nº 9.960 – Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000

Lei nº 10.165 – Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000

Lei nº 14.149 – Lei nº 14.149, de 5 de maio de 2021

Lei nº 19.976 – Lei nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011

PL nº 4.086/2012 – Projeto de Lei nº 4.086/2012

O.C.D.E. – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

SUMÁRIO

RESUMO.....	5
ABSTRACT	6
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	7
SUMÁRIO.....	8
INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1.....	15
1. Perspectiva atual.....	15
1.1) Crise ambiental.....	21
1.2) Legislação brasileira. Direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.....	22
1.3) Proteção ao Meio Ambiente em uma perspectiva mundial	25
1.4) Desenvolvimento econômico ambientalmente sustentável	29
1.5) O Estado como promotor da preservação ambiental	31
CAPÍTULO 2.....	36
2. Tributação Ambiental Brasileira	36
2.1) Tributos em espécie.....	36
2.2) Tributação extrafiscal	46
2.3) Impostos utilizados com fins ambientais.....	56
2.4) Função social das taxas.....	57
CAPÍTULO 3.....	59
3. Análise Jurisprudencial.....	59
3.1) Constitucionalidade da taxa de fiscalização ambiental instituída pelos estados	60
3.2) Imprescritibilidade do dano ao meio ambiente.....	72
CONCLUSÃO.....	77
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	80

INTRODUÇÃO

Em meio a um crescente desenvolvimento econômico, potencializa-se a crise ambiental a ser enfrentada e, por esse motivo, o Estado passa a se valer de ferramentas a sua disposição visando a proteção ambiental.

Dessa forma, o Estado tem o dever de intervir no âmbito econômico por diversos meios, sendo um deles a tributação ambiental, o qual se faz objeto do presente estudo. Por esse viés, veremos como esse instrumento é utilizado atualmente e como poderia ser empregado a fim de assegurar sua máxima eficácia.

Assim sendo, esse estudo se volta para a análise dos institutos típicos do Direito Tributário, que podem, por conseguinte, serem aplicados na esfera ambiental, como taxas, impostos, entre outros, que serão brevemente esclarecidos, para que se possa conhecer os limites da sua aplicação e de que maneira os mesmos podem ser utilizados de uma forma positiva, ao invés de serem encobertos por uma natureza jurídica sancionatória.

De tal modo, veremos como a interpretação orientada da seletividade dos tributos indiretos conforme o impacto ambiental dos produtos é uma forma não só de incentivo e estímulo de uma produção de bens e serviços que gerem cada vez mais um impacto ambiental menor, mas também uma forma de internalizar os custos dessa deterioração ao meio ambiente em relação aos produtos que não buscam protegê-lo.

É inegável que a utilização desmedida dos recursos naturais provoca uma perda para o meio ambiente e, visto isso, aumenta-se a preocupação para evitar os riscos que irão recair sobre os próprios indivíduos. É nesse sentido que devemos visar um meio ambiente ecologicamente equilibrado, direito esse previsto pelo art. 225, *caput*, do texto constitucional¹, que assim dispõe:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

Partindo desse dispositivo, vemos que o *princípio do meio ambiente ecologicamente equilibrado* possui um caráter de direito fundamental, apesar de não estar inserido no art. 5º da Constituição Federal de 1988², no sentido de se constituir como um requisito essencial à segurança, bem-estar e dignidade da pessoa humana, no que concerne as presentes e futuras gerações.

Nesse mesmo sentido, o art. 170, da CRFB/88³, preceitua que devem ser observados certos princípios no desenvolvimento de atividades econômicas, o que deve ser garantido pelo Estado, e é nesse ponto em que este deve utilizar-se das ferramentas ao seu dispor a fim de assegurar que os princípios supramencionados estejam sendo respeitados, sendo que uma dessas ferramentas é a aplicação das normas tributárias em favor do meio ambiente.

Nesse prisma, tem-se que diversos autores vem classificando o Direito Tributário Ambiental como de suma importância, inclusive para a obtenção de recursos que possam ser posteriormente aplicados em prol da própria sociedade ou do meio ambiente diretamente. Assim, nas palavras de Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁴, a necessidade do estudo do Direito Tributário Ambiental pode ser definida da seguinte forma:

A conscientização sobre a necessidade de preservação do meio ambiente como forma de garantir o futuro de novas gerações surgiu no século passado, repercutindo em várias áreas da atividade humana, como a economia, a política e o direito. O direito tributário também foi alcançado por essa preocupação, passando a representar um

² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

³ Art. 170. *A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

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

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 10.

meio para o alcance de determinada finalidade: a tutela ambiental. Gradativamente surgiram, então, normas tributárias, estabelecendo mecanismos de preservação do meio ambiente, por meio de vários instrumentos, dentre os quais merece destaque o tributo ambiental.

Assim, almeja-se evidenciar que, apesar de a própria sociedade já ter se conscientizado e passado, aos poucos, a buscar atitudes voltadas para a resguarda do meio ambiente, o Estado deve utilizar os meios disponíveis para fazer com que as empresas tenham esse incentivo, seja por meio da tributação ambiental propriamente dita ou pela criação de incentivos à produção sustentável.

Vale comentar ainda que, tendo em vista o crescimento populacional em um contexto mundial, não há que se falar em uma diminuição da produção, pois a mesma não seria capaz de, continuando a produzir nos mesmos moldes, atender a uma demanda cada vez maior. Assim, o que se preceitua é que o modo de produzir seja alterado, que as indústrias, por exemplo, sejam incentivadas a buscarem diferentes formas de continuar a produção de forma a impactar cada vez menos o meio ambiente e, para isso, a melhor forma de concretizar essa mudança de postura com a finalidade de diminuir os danos ambientais seria por meio da tributação.

Diante disso, tem-se que a emergente crise ambiental demanda uma tutela do Estado, para que este atue de forma a tentar guarir o meio ambiente, em conjunto com o desenvolvimento econômico, para assim, em consonância com os preceitos constitucionais, possibilitar um meio ambiente ecologicamente equilibrado, se valendo de inúmeros instrumentos econômicos possíveis, dentre eles os tributos ambientais.

Assim, o Estado, por meio do Direito Tributário, pode intervir de modo a buscar a compatibilização entre o desenvolvimento econômico e a preservação ambiental, o que não vem se mostrando como uma prioridade, ao menos em âmbito nacional.

Por fim, necessário esclarecer que, conforme preceitua Terence Trennepohl⁵, existem categorias diversas do “meio ambiente”, quais sejam: natural, cultural, artificial e do trabalho. Nesse sentido, o termo ora abordado nesse estudo deve ser compreendido em seu sentido mais amplo, ou seja, englobando todas as categorias presentes na doutrina.

⁵ TRENNEPOHL, Terence. Manual de direito ambiental. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 32.

A questão principal que servirá como norte do presente trabalho perpassa pela análise de *como as normas tributárias poderão ser utilizadas para que se alcance o objetivo de preservação do meio ambiente.*

Não restam dúvidas de que o Direito Tributário pode auxiliar na preservação ambiental, como já o faz. No entanto, conforme explicitado, esse instrumento é utilizado de forma comedida pelo Estado, de maneira que poderia ser mais eficaz na prática.

Nesse sentido, o presente estudo se dedicará a analisar questões relativas ao tema, tais quais: (i) quais as normas básicas do Direito Ambiental e de que forma elas são garantidas pela legislação; (ii) como ocorre a tributação ambiental no Brasil; (iii) quais são os princípios da tributação ambiental; (iv) quais os limites dos tributos ambientais; (v) como a extrafiscalidade pode ser empregada na proteção do meio ambiente e quais são as suas limitações; e (vi) qual o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da capacidade dos estados-membros para instituir taxas de fiscalização ambiental e se, diante da análise de decisões proferidas pelo Judiciário, é possível afirmar que há, atualmente, consenso em relação à essa questão com vistas a proteção ambiental.

A existência de vasta literatura acerca do tema e a ausência de atuações práticas consubstanciam-se em inegável paradoxo. Por esta razão, esse estudo visa demonstrar que o Direito Tributário pode amparar as políticas de preservação ambiental, visto que, apesar de a tributação ambiental já estar inserida no ordenamento jurídico brasileiro, suas previsões são discretas.

Diante dessa possível lacuna, que nos últimos anos evidenciou-se em razão da comparação com diversos países que possuem uma tributação ambiental mais complexa como um recurso protetivo, a presente pesquisa propõe-se a demonstrar a possibilidade do Estado se valer do Direito Tributário como um mecanismo para a preservação ambiental.

Como se percebe, o problema gerado pela falta de atuação eficaz do Estado no que diz respeito à questão ambiental deve ser enfrentado mais arduamente. Assim, conforme exposto, este estudo pretende apurar como o Direito Tributário pode auxiliar na preservação ambiental,

sendo uma ferramenta para esse fim, gerando, assim, uma reflexão acerca da importância de conscientização como meio de evitar, ou ao menos minorar, problemas futuros.

Em resumo, este trabalho preocupa-se em enfatizar a importância da implementação da tributação ambiental como alternativa para viabilizar os direitos constitucionais, dentre os quais está o de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Por esse motivo, buscou-se apurar não somente de que forma ocorre atualmente a tributação ambiental, como também as possibilidades viáveis para tornar essa ferramenta mais eficaz.

Afinal, é preciso explorar soluções para essa questão que afeta diretamente o direito a um meio ambiente sadio e equilibrado, bem como o desenvolvimento das próximas gerações, visto que no cenário atual mostram-se insuficientes as atuações do Estado, sendo necessário uma intervenção mais efetiva do Poder Público.

Em suma, objetiva-se com este estudo averiguar a possível aplicação do Direito Tributário como ferramenta para proteção do meio ambiente, especialmente com finalidade extrafiscal, que se assemelha à tendência da comunidade internacional no que diz respeito a proteção ambiental, bem como explicitar como vem ocorrendo a tributação ambiental em âmbito nacional, de forma a verificar as lacunas em que o Estado poderia estar atuando com o intuito de promover essa mudança.

De todo modo, em razão das consequências decorrentes da falta de atuação do Estado no que concerne a tributação ambiental, almeja-se analisar se as taxas de fiscalização ambiental instituídas pelas Unidades Federativas seriam ou não constitucionais por meio de uma análise jurisprudencial.

Em razão da análise dos possíveis meios de utilização das normas do Direito Tributário como ferramenta de proteção ao meio ambiente, a pesquisa a ser realizada possui caráter exploratório e explicativo. O material coletado será tratado por meio de uma abordagem qualitativa, uma vez que não se pretende levantar e comparar dados numéricos, mas sim buscar, através da investigação das possibilidades de aplicação, soluções que podem ser empregadas na prática ou que já o são em outros países.

Para os fins deste estudo, será utilizado ainda o método de levantamento jurisprudencial, incluindo-se análise de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no que tange o assunto em questão. O estudo também inclui a análise da legislação vigente, a fim de extrair os preceitos que fundamentam as alegações a serem feitas, concernentes ao meio ambiente e à dignidade da pessoa humana, dentre outros.

Dessa forma, o presente trabalho utilizará sobretudo a pesquisa bibliográfica, baseando-se em livros e artigos, nacionais e estrangeiros, bem como a análise jurisprudencial já mencionada, visando caracterizar e explorar o problema em análise e buscar aplicações práticas voltadas à solução dos problemas apontados.

CAPÍTULO 1

1. Perspectiva atual

Inicialmente, é necessário entender como o direito ambiental se desenvolveu em uma perspectiva nacional e mundial e, conseqüentemente, quais os efeitos gerados pelas políticas adotadas.

Assim, para entender como chegamos ao *status* atual, deve-se compreender que a ideologia de proteção ao meio ambiente, em uma perspectiva global, apenas começou a se desenvolver após a Revolução Industrial, visto que tanto a Inglaterra quanto diversos outros países europeus utilizaram-se de uma grande quantidade de recursos naturais a fim de impulsionar o desenvolvimento de suas economias. Ocorre que no Brasil não se deu de forma diferente, tendo sua economia inicial se baseado na utilização de produtos primários.

Dessa forma, o tratamento diferenciado do meio ambiente, em uma perspectiva nacional, veio com a promulgação da Constituição da República em 1988, que visava, dentre outras questões, a proteção do homem, por meio do uso racional dos recursos disponíveis, tendo-os como indispensáveis para a sobrevivência, não mais como parte integrante da cadeia de produção ou como meios de impulsionar a economia nacional.

E, como já mencionado anteriormente, apesar dos diversos dispositivos previstos no texto constitucional, o artigo mais importante, tido como orientador para a elaboração de diversos outros concernentes ao meio ambiente, seria o art. 225, *caput*, conhecido por trazer o *princípio do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. Importante observar que deste princípio fundamental decorrem todos os outros relacionados à proteção do meio ambiente.

Ainda, este teve como norte a Declaração de Estocolmo⁶ de 1972 que estipula, dentre seus princípios, os seguintes:

⁶ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano. Anais Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano. Estocolmo, 1972, p. 3.

O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas, em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna, gozar de bem-estar, e é portador solene de obrigação de melhorar o meio ambiente, para as gerações presentes e futuras.

Os recursos naturais da Terra, incluídos o ar, a água, o solo, a flora e a fauna e, especialmente, parcelas representativas dos ecossistemas naturais, devem ser preservados em benefício das gerações atuais e futuras.

Diante disso, percebe-se que o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado tem fundamento constitucional e, de fato, pode ser considerado como um direito fundamental. Isso porque um meio ambiente saudável contribuí para uma vida digna, direito garantido pelo art. 5º, da Constituição Federal e para o direito à saúde, sendo considerado, portanto, um direito tanto individual quanto social.

Vale mencionar que, em decorrência do fato de ser considerada norma fundamental, tal disposição possui eficácia imediata, ou seja, não necessita de norma posterior para regulamentá-la, nos moldes do artigo 5º, §1º, da Constituição Federal de 1988. Ademais, entendendo-se esse direito como fundamental, há de se considerar a possibilidade de que os tratados que tratem de direito ambiental podem ser inseridos no ordenamento brasileiro como emenda constitucional, conforme art. 5º, §3º, da CRFB/88, trazido pela Emenda Constitucional nº 45/2004.

Do mencionado art. 225, extrai-se ainda o princípio da intervenção estatal obrigatória na proteção do meio ambiente, decorrente da natureza indisponível deste bem.

Assim, o Poder Público deve atuar na defesa do meio ambiente, por meio da adoção de políticas públicas ou por outros meios, a fim de cumprir tal dever imposto pela própria Constituição, tema esse que será desenvolvido posteriormente.

No mais, ainda há que se considerar o *princípio da participação democrática*, de forma que deve haver participação de forma conjunta por parte da sociedade e do Estado, buscando-se garantir a preservação do meio ambiente, sendo que essa atuação pode se dar de diversas formas, como, por exemplo, a iniciativa popular nos procedimentos legislativos (art. 61, caput e § 2º, CRFB/88), a realização de plebiscito (art. 14, inciso I, CRFB/88) ou ainda por meio do Poder Judiciário, se valendo de remédios constitucionais, como a ação popular (art. 5º, LXXIII, CRFB/88), o mandado de segurança individual ou coletivo (art. 5º, LXIX e LXX, CRFB/88), a

fim de cessar ou reparar danos provocados ao meio ambiente que tenha como autor o particular ou o próprio Ente, obtendo prestação jurisdicional na área ambiental.

Outrossim, a atividade econômica também deve subordinar-se aos preceitos ambientais, sendo que essa constatação pode ser verificada pela análise do art. 170 da CRFB/88, que delimita os princípios da atividade econômica levando em consideração o desenvolvimento sustentável, de forma que os recursos naturais foram considerados pela lei maior.

No que tange a legislação infraconstitucional, existem diversas leis que visam a proteção do meio ambiente, já que o próprio art. 24, VI e VIII, da CRFB/88, define como competência concorrente de legislar sobre tal tópico à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, tendo em vista seu interesse local.

Em relação à legislação nacional cujos efeitos dizem respeito à preservação ambiental, tem-se como destaque três marcos legislativos, sendo eles: **(i)** Lei nº 6.938/81; **(ii)** Lei nº 7.347/85; e **(iii)** Lei nº 9.605/98.

No que concerne a Lei n.º 6.938/81⁷, esta instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente, que tem por objetivo a proteção e recuperação ambiental, além de criar o Sistema Nacional do Meio Ambiente (SISNAMA), definiu a responsabilidade ambiental a ser auferida pela modalidade objetiva. Ademais, trouxe em seu art. 3º o conceito de meio ambiente como sendo *“o 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”*.

Quanto à Lei nº 7.347/85, esta trouxe a possibilidade de ajuizamento da Ação Civil Pública de responsabilidade por danos causados ao meio ambiente. Por fim, a Lei nº 9.605/98 tipificou condutas criminosas ao meio ambiente, trazendo diversas inovações, sendo que, anteriormente à sua vigência, as normas com intuito de punição criminal aos causadores de danos ao meio ambiente estavam localizadas esparsamente em diversos preceitos legais.

⁷ BRASIL, Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1981.

Por um outro ângulo, o Estado arrecada tributos a fim de concretizar objetivos, dentre os preceitos constitucionais, como a busca pelo bem comum. Ou seja, a tributação é um dos meios pelo qual o Estado arrecada recursos para poder atingir seus objetivos.

Contudo, a tributação pode não ter apenas a finalidade arrecadatória. Esse arrecadar intervindo também na área econômica e social é o que se chama de extrafiscalidade.

A extrafiscalidade compreende duas facetas: os impostos e os benefícios fiscais. Ambas atuam por meio da tributação com fins de intervir no meio social. Enquanto os primeiros buscam evitar determinados comportamentos, esses últimos, por outro lado, buscam incentivar certas atitudes. Certo é que, em um panorama geral, a extrafiscalidade busca a proteção de interesses coletivos, já sob a égide do texto Constitucional.

Nas palavras de Leandro Paulsen⁸:

A extrafiscalidade, como já estabelecido, é apontada como evolução da tributação, que passa de uma atividade de natureza puramente arrecadatória e objetivando a consecução das finalidades do Estado visam concretização dos mais variados fins, sejam eles sociais, econômicos e políticos elencados na Constituição Federal (PAULSEN, 2013, p. 02-22).

Nesse prisma, como já mencionado, dentre das últimas décadas, a criação de tributos ambientais vislumbra um crescimento exponencial, visando a proteção do meio ambiente, prevendo, assim, isenções ou reduções de alíquotas para contribuintes que atuem de maneira ambientalmente responsável, ou seja, utilizando-se de práticas, métodos e materiais corretos.

Dessa forma, tendo como norte as disposições constitucionais acerca da proteção ao meio ambiente, faz-se *mister* a utilização do direito tributário como ferramenta para coibir de práticas abusivas, a fim de tutelar direitos fundamentais por meio da extrafiscalidade, visando a preservação ambiental.

Assim, é a partir dessa atuação extrafiscal que vislumbra-se o estímulo a condutas que tenham como fim a preservação ambiental, a diminuição de práticas conhecidamente

⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 5ª ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 02 - 22.

prejudiciais e poluidoras, desestimulando estas e, lado outro, estimulando aquelas que de fato acarretem um prejuízo em uma escala menor.

Além de que, como já explicitado, os tributos ambientais se constituem por aqueles que visam a tutela de um bem específico ou o manejo de tributos já existentes, como por meio de isenções e benefícios, por exemplo.

Nesse sentido, Oliveira⁹ entende que a responsabilidade pela preservação do meio ambiente deve ser assumida pelo Poder Público e que, ademais, a atuação estatal através da intervenção tributária visando esta preservação baseia-se no *princípio do poluidor-pagador*, entendendo o meio ambiente equilibrado como dever do Poder Público.

Assim, sendo parte integrante da ordem econômica, a tutela ambiental deve ser levada em consideração na criação e na cobrança de tributos, surgindo, então, o conceito de tributo ambiental, como dito, aqueles criados com fim específico de custeio de serviços destinados à proteção ambiental e aqueles que, através de isenções e benefícios, cumprem uma função extrafiscal de guarda de determinados bens ambientais.

A extrafiscalidade, materializada através dos incentivos e benefícios fiscais visa a estimular comportamentos na sociedade, demonstrando uma outra função dos tributos que acaba por auxiliar o Poder Público na garantia de direitos fundamentais, essenciais para o desenvolvimento econômico sustentável, direcionando o mercado a escolhas ecologicamente sustentáveis, adequadas às políticas de proteção, além de incutir novos comportamentos na sociedade de consumo e, não menos importante, acaba por revelar uma influência indireta na educação ambiental da sociedade, que vai, aos poucos, abandonando hábitos nocivos.

Entre as diversas medidas passíveis de adoção, o incentivo fiscal apresenta efetivamente grande potencial na concretização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado que, além de um direito, é também essencial à sadia qualidade de vida e, portanto, dever de todos defendê-lo.

⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 15 - 20.

Em um panorama histórico, tem-se que a partir da década de 70 passou a haver uma preocupação com a preservação do meio ambiente, marcada pela histórica Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente, organizada pela ONU em Estocolmo, 1972.

Nessa época, o desperdício era a regra. O mercado não se atentava para a finitude dos recursos naturais, sendo sua escassez cada vez mais atinente. Os empreendedores possuíam quase que uma “*carta branca*” para poluir, pois se encontravam na importante função de promover o desenvolvimento a qualquer custo.

A mencionada Conferência representou um momento decisivo na comunidade internacional, que chamou atenção para um problema que ultrapassava fronteiras, relativo ao meio ambiente global.

Ato contínuo, a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento das Nações Unidas se reuniu a fim de reavaliar as principais questões ambientais e decidir as medidas que seriam tomadas em face à estas, bem como reforçar a cooperação internacional no campo ambiental e o engajamento dos países.

Em 1992, a Conferência Mundial sobre Ambiente e Desenvolvimento, conhecida como ECO-92, realizada no Brasil, gerou uma movimentação sociopolítica em torno da questão ambiental.

Previamente, já havia ocorrido no Rio de Janeiro a Conferência Internacional de Direito Ambiental, na qual estipulou-se a cooperação do Direito como instrumento fundamental para a concretização de um futuro nos moldes esperados, apontando diretrizes e metas para a satisfação dos planos propostos.

Nessa perspectiva, o Direito Tributário seria tido como uma ferramenta de transformação. Nas palavras de Alfredo Augusto Becker¹⁰, estaria reservada a tarefa fundamental na “*verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social*” (...) “*Não a um Direito Tributário nos moldes atuais, ainda rudimentar, porque cheio de inibições que paralisam e esterilizam muitas*

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 533.

de suas genuínas potencialidades”, mas um Direito Tributário dinâmico e comprometido com as necessidades atuais.

A tributação ambiental pode ser útil a essa causa. No entanto, falta um enfoque jurídico que lhe atribua essa função e justifique sua adequação a princípios fundamentais da tributação, como a legalidade e a destinação pública dos tributos, já agora iluminados pelo grande princípio da proporcionalidade.

O estudo desses temas constitui o objeto desta monografia, que pretende oferecer contribuição sobre as possibilidades atuais das espécies tributárias, especialmente sob o ângulo da função extrafiscal.

1.1 Crise ambiental

O grande problema constatado na atualidade é o fato de que o sistema capitalista visa um aumento da produção, mas sem a preocupação com a finitude dos recursos naturais. As consequências desse aumento de demanda se relacionam com as causas da crise ambiental.

Entende-se, assim, que a destruição ambiental seria uma manifestação dessa lógica destrutiva do processo de produção e acumulação de capital.

Ocorre que a educação ambiental ou a diminuição do volume de produção parecem ser soluções um pouco simplórias ou mesmo utópicas. Sendo assim, o objetivo desse trabalho nada mais é do que pensar em outras maneiras de frear a destruição causada pelo sistema adotado atualmente.

A lógica é simples, se o objetivo maior é a acumulação de dinheiro, o estímulo à não aniquilação dos recursos naturais deve se dar por esse mesmo caminho, pela via da tributação.

Veja-se que as causas da destruição ambiental estão estritamente ligadas ao estilo de desenvolvimento vigente, que se mostra cada vez mais insustentável. Cite-se como exemplo, como já mencionado, o excesso de população, o alto padrão de produção e consumo e a escassez dos recursos naturais.

Segundo o Relatório Planeta Vivo 2020¹¹, elaborado pelo WWF, nas últimas décadas, com o crescimento do comércio global, do consumo e da população humana, pode-se constatar um crescimento na destruição e degradação da natureza, impulsionados por essas mesmas dinâmicas.

Atualmente, o mundo utiliza seus recursos naturais de maneira excessiva e em um ritmo jamais visto. (...) Como resultado, nosso mundo natural está se transformando mais rapidamente do que nunca.

Ou seja, tal documento deixa claro que as causas da crise ambiental em curso se dão pelo paradoxo já exposto, os recursos ambientais são finitos, enquanto o crescimento da população e, conseqüentemente, da produção, não parecem vislumbrar uma diminuição no seu crescimento. No entanto, essa questão relacionada à finitude deve ser considerada em relação à velocidade de utilização dos recursos, visto que a finitude é uma característica intrínseca aos próprios recursos naturais.

Existe ainda quem alegue que a crise ambiental teria como causa uma lógica destrutiva de acumulação de capital, por duas fontes distintas, quais sejam: a exploração da força de trabalho e a exploração dos recursos naturais.

1.2 Legislação brasileira – direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado

Deve-se observar que essa busca por um desenvolvimento econômico que tenha menos efeitos negativos sobre o meio ambiente já vem ocorrendo por algumas décadas.

No cenário de pós-guerra, especialmente da década de 60 em diante, muitos países editaram normas federais importantes para o controle da poluição do ar, da água, dentre outros, a fim de tentar mitigar os efeitos lesivos de atividades potencialmente poluidoras.

Na década de 70, conforme já exposto anteriormente, começa a haver uma discussão em âmbito internacional. A ONU patrocina uma primeira grande conferência, sediada em Estocolmo, em 1972, no qual estabeleceu-se recomendações e princípios ambientais, bem como a criação do Programa das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente (PNUMA).

¹¹ WWF. **Índice Planeta Vivo 2020** – Reversão da curva de perda de biodiversidade. Almond, R. E. A.; Grooten, M.; Petersen, T. (eds.) WWF, Gland, Suíça, 2020, p. 4 - 5.

Nesse sentido, a Declaração Universal sobre o Meio Ambiente foi aprovada nesta 1ª Conferência da ONU sobre o meio ambiente, em 1972. Em seguida, a 2ª Conferência da ONU, conhecida como Eco-92, que ocorreu no Rio de Janeiro, em 1992, foi um outro momento importante para deliberar sobre os rumos das políticas ambientais, no qual consagrou-se o desenvolvimento sustentável por meio de seu Princípio 3¹². Vejamos:

O direito ao desenvolvimento deve ser exercido de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de gerações presentes e futuras.

Vale mencionar que essa primeira Conferência influenciou de maneira decisiva a própria Constituição Federal de 1988, já que aponta uma correlação muito clara entre qualidade ambiental e dignidade existencial humana – há uma fundamentalidade na proteção ambiental, trata-se de um direito fundamental.

Na década de 80, houve a elaboração do Relatório *Brundtland*¹³, que fez críticas aos padrões de desenvolvimento, propondo um conceito de desenvolvimento sustentável, ainda que de maneira embrionária, ficando clara a ideia de comprometimento de equidade entre gerações:

aquele desenvolvimento que atende às necessidades das gerações atuais sem comprometer a capacidade de as futuras gerações terem suas próprias necessidades atendidas.

No Brasil, a década de 80 também foi um momento importante no que concerne essa questão, pois em 1981 foi editada a Lei nº 6938/81, que criou a chamada Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA) e o Sistema Nacional do Meio Ambiental (SISNAMA), tendo sido essa norma integralmente recebida pela CRFB/88.

Uma outra norma essencial a surgir foi a Lei nº 7347/85, a Lei da Ação Civil Pública, já mencionada, que diz respeito à ação de responsabilidade civil feita em nome da coletividade, visando o interesse público, sendo que a matéria ambiental lida, tipicamente, com interesses coletivos.

¹² **Editor, O.** Declaração do Rio de Janeiro. Estudos Avançados, 6(15), 1992, p. 153-159. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/eav/article/view/9590>. Acesso em: 22 de setembro de 2021.

¹³ Nosso Futuro Comum, publicação da Comissão Mundial Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1991.

Ademais, a Constituição Federal de 1988, de maneira inovadora, dedica um capítulo especificamente voltado ao meio ambiente. O capítulo VI é formado por um único dispositivo: o art. 225. Vale dizer que o restante do corpo constitucional ainda assim traz dispositivos que direta ou indiretamente digam respeito à discussão ambiental.

Ao se fazer uma análise deste artigo, algumas questões devem ser consideradas, como o fato de o meio ambiente é um bem de uso comum do povo, um bem da coletividade, um bem difuso. Além disso, é um bem essencial, o que mostra a vinculação entre qualidade ambiental e dignidade humana.

Ainda, há a imposição de um dever no art. 225, da CRFB/88, o dever de defesa e de preservação imposto ao poder público e à coletividade.

Vale ainda mencionar alguns conceitos fundamentais da Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA), cabendo citar o art. 3º, I, da Lei 6.938/81¹⁴, já destacado anteriormente, que traz a definição legal de meio ambiente, definição esta muito conectada com as discussões sobre meio ambiente natural.

Assim, entende-se meio ambiente como um bem de uso comum do povo.

Ocorre que o art. 98 do CC/02¹⁵ define bem público como “bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa que pertencerem”.

A legislação brasileira já tratava do assunto ao determinar, no inciso VII, art. 4º, da Lei nº 6.938/81, que o usuário do meio ambiente deve contribuir pela utilização dos recursos ambientais, sendo que tal legislação foi recepcionada pelo §2º do art. 225 da Constituição Federal de 1988.

¹⁴ BRASIL, Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1981.

¹⁵ BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 1, 2002.

Ademais, o art. 99, I, do CC/02 dita que os bens públicos são de propriedade do Estado. Os autores do direito ambiental, então, se viram com uma dificuldade interpretativa, pois uma interpretação mais literal levaria a esta ideia de que o meio ambiente pertenceria a um Ente. Dessa forma, a proposta que a doutrina ambiental faz é que, embora a CRFB/88 tenha feito uso da expressão “*bem de uso comum do povo*”, na verdade, quando ela utiliza essa categoria, assinala que o meio ambiente é um bem de titularidade coletiva, ou seja, seria um bem difuso, não sendo nem do Estado, nem de indivíduos.

O §4º do art. 225, da CRFB/88 define os biomas como patrimônio nacional. Assim, o meio ambiente é um bem difuso, mas o poder público é um gestor de um bem que pertence à sociedade.

Nesse sentido, os danos ao meio ambiente, os episódios de degradação ambiental, normalmente revelam uma afetação de interesses dessa ordem difusa, ainda que indivíduos possam ser afetados.

O tema relativo aos interesses coletivos, do ponto de vista legal, é tratado pelo Código de Defesa do Consumidor, Lei nº 8.078/90, em seu art. 81, parágrafo único. Esse dispositivo define três espécies de interesses coletivos: (i) interesses difusos, relativo a pessoas indeterminadas; (ii) interesses coletivos; e (iii) individuais homogêneos, relativo a interesses individuais, como, por exemplo, pessoas que se reúnem para valerem-se de demandas coletivas.

1.3 Proteção ao Meio Ambiente em uma perspectiva mundial

A preocupação com o impacto gerado no meio ambiente e os efeitos negativos da produção em alta escala, como a finitude dos recursos naturais, são questões de ordem mundial.

Como atualmente as ações humanas são responsáveis por tais problemas, a proteção deve se dar por meio da adoção de práticas que busquem diminuir esses efeitos negativos. Dessa forma, o *princípio da proteção* pode ser atrelado ao *princípio da precaução*, como meio de guiar o gerenciamento dos riscos dessas atividades.

Assim, compreensível que o princípio da precaução seja uma importante ferramenta para proteção do meio ambiente quando existem possíveis riscos de uma ação, mas estes não são

completamente conhecidos. Desta forma, este princípio deve ser observado pelos Estados, para que, frente à iminência de danos irreversíveis, sejam adotadas medidas para sua prevenção.

Com o progresso dos estudos científicos sobre o tema, tomou-se cada vez mais evidente os impactos gerados pelas atividades humanas sobre o meio ambiente. Nesse contexto, ocorreu o chamado “*despertar da consciência ecológica*”, no qual diversos países buscaram promover formas alternativas de desenvolvimento que garantissem a preservação dos recursos naturais e, assim, as conferências mundiais sobre o meio ambiente passaram a buscar estratégias e discutir ações acerca dessa problemática.

Essa necessidade de que haja um Direito Ambiental Internacional efetivo, de forma que todos os países se comprometam com a proteção deste bem, tem como motivação o estabelecimento de premissas que possam nortear a atuação dos Entes.

Como já mencionado, em 1972 ocorreu a Convenção de Estocolmo, marco decisivo para esse ramo do direito, visto que trouxe 26 princípios que tentavam balancear o crescimento econômico com a proteção do meio ambiente.

Esta conferência buscou encontrar as soluções dos problemas vislumbrados naquele tempo, grande parte por meio do comprometimento dos Estados com a adoção de novas posturas que não só reconhecessem a existência desses problemas, mas também visassem revertê-los. Vale destacar o impacto desta Conferência em relação aos países que ainda estavam se desenvolvendo, deixando claro desde já o que enfrentariam e quais seriam suas responsabilidades.

A Convenção de Estocolmo definiu um paradigma para as normas ambientais a serem criadas, sendo que este o foi seguido por diversos países, que adotaram, de forma mais ou menos rígida, tais referências em seus ordenamentos jurídicos pátrios. Assim, essa conscientização teve reflexões em uma escala global, com várias inclusões em textos constitucionais de normas que visavam a proteção ambiental.

Posteriormente, nas décadas seguintes, essa problemática passou a ser tratada globalmente de forma mais incisiva.

A formação do Direito Internacional do Meio Ambiente não é organizada, havendo uma sucessão de normas de diferentes níveis de hierarquia, o que gera uma delicada implementação prática, principalmente em países menos preparados.

O Direito, ainda que responsável, em parte, pela crise ambiental, também pode ser visto como uma das principais ferramentas para enfrentá-la. Como visto, a partir da década de 1970, as regulamentações visando à proteção do meio ambiente começam a emergir em uma escala global.

Ocorre que o Direito Ambiental Internacional se constitui de normas que não possuem força jurídica vinculante, estando expressas em diversos tipos de mecanismos, como resoluções, declarações, atos finais de conferências internacionais, dentre outros. Assim, sua produção normativa acaba sendo regulada mediante instrumentos desprovidos de obrigatoriedade. Com isso, seus objetivos acabam sendo os de estabelecer metas futuras a serem realizadas pelos Estados.

Em razão disso, o Direito Ambiental Internacional pode ser considerado um direito autônomo, contando com uma forte presença de normas meramente recomendatórias¹⁶.

A experiência estrangeira é no sentido de vincular receitas de impostos em vista da necessidade da separação de recursos para questões específicas. Nos Estados Unidos, por exemplo, criou-se o chamado *Superfund*, que será tratado adiante, além de outros fundos constituídos com receitas vinculadas de impostos.

Na França, por exemplo, criou-se, em 1990, uma lei que introduziu um “imposto sobre emissão de poluentes na atmosfera” e, em 1992, um “imposto sobre o armazenamento de rejeitos não-recicláveis” e determinou sua afetação a um fundo de modernização gerido pelo órgão ambiental francês, sendo que parte dessa receita seria alocada à pesquisa de novas tecnologias.

¹⁶ OLIVEIRA, Rafael Santos de. O papel da *soft law* na evolução da proteção internacional do meio ambiente. Revista 80, 1 de setembro de 2010. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-ambiental/o-papel-da-soft-law-na-evolucao-da-protECAo-internacional-do-meio-ambiente/> Acesso em: 26 de setembro de 2021.

Na Suíça, há um projeto de lei para proteção do meio ambiente que estipula diversas taxas com finalidades pré-determinadas, como a “taxa de eliminação antecipada de rejeitos” e a “taxa de ruído de aeronaves”, que demonstram a eficiência extrafiscal. Na Bélgica, a título de exemplo, foi criado o “imposto sobre a emissão de gás carbônico”, em 1993.

O princípio da não-vinculação dos impostos acaba por impedir que algumas situações extraordinárias e relevantes recebam a devida atenção e alocação de recursos. No entanto, a tributação ambiental não deveria se sujeitar a esse princípio, seguindo a linha de diversos outros países.

No Brasil, o meio ambiente é hoje um valor constitucional, sendo que a saúde pública depende da preservação do meio ambiente, estando presente na Constituição¹⁷ de 1988 como um direito no art. 196:

A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Desta forma, deve-se garantir a efetividade do desembolso das verbas públicas respectivas, o que se enseja a vinculação da receita. Ou seja, a vinculação de impostos para custeio de atividades estatais relacionadas com a preservação e recuperação do meio ambiente.

Considerando o *princípio da proporcionalidade* presente na Constituição Federal de 1988, nas observações de Paulo Bonavides¹⁸, a vinculação da receita da tributação ambiental decorreria da sua natureza extrafiscal e seria constitucionalmente legítima, não incidindo o princípio da não-afetação da receita, que rege apenas os impostos da tributação fiscal. Ou seja, não se aplicaria aos impostos ambientais a vedação trazida pelo art. 167, inciso IV, da Constituição Federal¹⁹.

¹⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

¹⁸ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 5ª ed., Malheiros, São Paulo, 1994, p. 394 - 397.

¹⁹ Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

1.4 Desenvolvimento econômico ambientalmente sustentável

Como visto, os problemas ambientais possuem sua causa relacionada a um desenvolvimento considerado insustentável nos padrões atuais. Por esse motivo, difundiu-se a ideia de que o ideal seria buscar um estilo de desenvolvimento tido como sustentável.

O grande problema talvez esteja no fato de que o sistema econômico atual apenas ignora que os recursos naturais e energéticos são os responsáveis por viabilizar a atividade econômica como tal, focando apenas na produtividade, como meio de gerar mais lucro.

Assim, com a percepção da indissociabilidade desses fatores, tornou-se necessário a criação de formas de aliar o desenvolvimento econômico com a proteção ao meio ambiente, o que implica na necessidade de um desenvolvimento sustentável, de forma a considerar tanto a qualidade de vida das gerações presentes quanto a das futuras.

Como já exposto, a solução para amenização da crise ambiental ora constada poderia se dar por meio da economia, que deve ser revista, levando em consideração o meio ambiente.

O desenvolvimento sustentável é o modelo que busca reunir os aspectos ambiental e econômico, a fim de encontrar um equilíbrio entre a utilização dos recursos naturais, o crescimento econômico e a equidade social. Tal modelo leva em consideração a qualidade de vida das gerações presentes e das futuras para seu planejamento, em contrapartida aos modelos tradicionais.

A Constituição Federal de 1988 consagrou o desenvolvimento sustentável em seu art. 225 que preceitua que "todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e de preservá-lo para as presentes e futuras gerações".

Nessa mesma linha, a Lei 6.938/81²⁰ dispõe, em seu art. 4º, inciso I, que a Política Nacional do Meio Ambiente visará como forma de desenvolvimento sustentável "à

²⁰ BRASIL, Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1981.

compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico”.

Ademais, o inciso VI do artigo 170 da CRFB/88, assume a importância e relevância do meio ambiente em um princípio da ordem econômica, passando compatibilizá-lo com os princípios da livre-iniciativa e da livre concorrência, visto que a questão ambiental está intrinsecamente ligada com a problemática econômica, já que o desenvolvimento que deve ser promovido pelo Estado tem de ser um desenvolvimento sustentável.

O princípio do desenvolvimento sustentável envolve tentar equilibrar três grandes vetores: **(i)** desenvolvimento econômico; **(ii)** geração de bem-estar social; e **(iii)** proteção do meio ambiente. Assim, as práticas sustentáveis devem levar em consideração a associação desses três fatores.

Como já exposto, a primeira tentativa de definição foi feita pelo Relatório *Brundtland*²¹, de 1987, que define desenvolvimento sustentável como o desenvolvimento que satisfaz as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades.

Essa definição evidencia um sentido de equidade intergeracional, que aparece, inclusive, expressamente no art. 225 da Constituição Federal.

Como fundamento constitucional, o próprio art. 170, CRFB/88²² dispõe o seguinte:

A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Assim, embora a Constituição não faça uso direto da expressão "desenvolvimento sustentável", na verdade está tratando dessa questão no dispositivo acima.

²¹ Nosso Futuro Comum, publicação da Comissão Mundial Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1991.

²² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

Posteriormente, diversas leis passaram a prever expressamente essa questão do desenvolvimento sustentável, como por exemplo, a Lei de Licitações²³, em seu art. 3º, nos seguintes termos:

A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

A título de exemplo, ainda, o art. 4º, do Decreto nº 7.746/12²⁴, que regulamenta a Lei de Licitações:

Art. 4º Para os fins do disposto no art. 2º, são considerados critérios e práticas sustentáveis, entre outras:

- I - baixo impacto sobre recursos naturais como flora, fauna, ar, solo e água;
- II – preferência para materiais, tecnologias e matérias-primas de origem local;
- III – maior eficiência na utilização de recursos naturais como água e energia;
- IV – maior geração de empregos, preferencialmente com mão de obra local;
- V – maior vida útil e menor custo de manutenção do bem e da obra;
- VI - uso de inovações que reduzam a pressão sobre recursos naturais;
- VII - origem sustentável dos recursos naturais utilizados nos bens, nos serviços e nas obras; e
- VIII - utilização de produtos florestais madeireiros e não madeireiros originários de manejo florestal sustentável ou de reflorestamento.

Ademais, deve-se atentar para o fato de que a expressão "*desenvolvimento sustentável*" às vezes é utilizada como forma de propaganda ou atrativo por empresas que tentam capitalizar com esse discurso, supostamente diminuindo o impacto que geram, sem, contudo, se comprometerem realmente com a causa.

1.5 O Estado como promotor da preservação ambiental

²³ BRASIL, Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 8269, 1993.

²⁴ BRASIL, Decreto nº 7.746, de 05 de junho de 2012. Regulamenta o art. 3º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, para estabelecer critérios e práticas para a promoção do desenvolvimento nacional sustentável nas contratações realizadas pela administração pública federal direta, autárquica e fundacional e pelas empresas estatais dependentes, e institui a Comissão Interministerial de Sustentabilidade na Administração Pública - CISAP. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 9, 2012.

Inegável a necessidade de um regramento jurídico da conduta humana, da sociedade e do Estado em face do meio ambiente. Nesse prisma, a ONU, através da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, formulou diversos princípios²⁵ em observância ao direito humano fundamental a um meio ambiente adequado à saúde e bem-estar de todos, tais quais:

os Estados devem conservar e utilizar o meio ambiente e os recursos naturais em benefício das gerações presentes e futuras.

os Estados devem usar os recursos naturais além-fronteiras de forma razoável e equitativa.

os Estados devem garantir que a conservação seja considerada parte integrante do planejamento e da implantação de programas de desenvolvimento.

Esses princípios estabelecem uma responsabilidade social fundada na equidade entre as gerações, a solidariedade internacional como forma de combater a degradação da qualidade de vida de outros e o estabelecimento de metas econômico-social como forma de promover o assim chamado “*desenvolvimento sustentável*”.

Esse termo, “*desenvolvimento sustentável*”, seria a solução para a constante tensão entre um desenvolvimento econômico satisfatório e uma eficaz preservação do meio ambiente.

Assim, consistiria no progresso da atividade econômica em conjunto com a utilização racional dos recursos ambientais, o que cada vez mais vem sendo valorizado, com a substituição dos pesticidas nas lavouras, a reciclagem de diversos materiais, dentre diversos outros exemplos.

Nesse cenário, baseando-se nos princípios relativos ao Meio Ambiente adotados pela ONU, verifica-se uma determinada responsabilidade que deve ser assumida pelo Poder Público na preservação daquele. Portanto, deve haver uma cooperação e coordenação entre as políticas públicas da área econômica e da área ambiental.

Normalmente, órgãos encarregados do planejamento econômico, que controlam os recursos públicos, não levam em consideração a proteção ambiental em seus planejamentos e,

²⁵ Nosso Futuro Comum, publicação da Comissão Mundial Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1991, p. 388 - 392.

sem a devida interferência de setores específicos, acabam por não avaliar as repercussões ambientais causadas por suas decisões.

Assim, para promover essa coordenação, necessário a estruturação de um serviço de fiscalização, planejamento e execução de políticas públicas, suscitando a questão do custeio da proteção ambiental.

Tem-se ainda que deve ser imputado aos agentes poluidores a responsabilidade da internalização do valor das medidas de proteção ambiental nos custos de produção, ao que se conhece por *princípio do poluidor-pagador*. Este princípio define-se como “a exigência de que o poluidor arque com os custos das medidas de prevenção e controle da poluição”²⁶. Assim, “quanto maior for a parcela de custos suportada pelo poluidor, maior será a satisfação do princípio do poluidor-pagador”²⁷.

Assim, podemos pensar a utilização dos tributos como instrumentos jurídicos para a captação de recursos para recuperar o meio ambiente.

A legislação nacional, ciente do dever de recuperar o meio ambiente e da responsabilidade civil objetiva pelo dano ambiental disposto no inciso VII do art. 4²⁸ e no § 3º do art. 14²⁹ da Lei federal nº 6.938/81³⁰, recepcionando pelo § 2º da art. 225³¹ da Constituição, determina que

²⁶ **THE POLLUTER PAYS PRINCIPLE** – Definitions, Analysis, Implementation, publicação da O.C.D.E. – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Paris, 1975, p. 6

²⁷ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – O.C.D.E. **Economic Instruments of Environmental protection**. Paris, 1989, p. 28.

²⁸ Art 4º A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

(...)

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

²⁹ Art 14 Sem prejuízo das penalidades definidas pela legislação federal, estadual e municipal, o não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção dos inconvenientes e danos causados pela degradação da qualidade ambiental sujeitará os transgressores:

(...)

§ 3º Nos casos previstos nos incisos II e III deste artigo, o ato declaratório da perda, restrição ou suspensão será atribuição da autoridade administrativa ou financeira que concedeu os benefícios, incentivos ou financiamento, cumprindo resolução do CONAMA.

³⁰ BRASIL, Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1981.

³¹ Art. 225 Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

(...)

§ 2º Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

deve-se impor ao usuário do meio ambiente, por assim dizer, uma “contribuição” pela utilização dos recursos ambientais finitos.

Esta citada norma, disposta na Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, se refere a “contribuição”, sendo que a espécie tributável cabível é a taxa retributiva dos serviços públicos correspondentes à fiscalização e à recuperação ambiental, porque conforme decorre do art. 145 da CRFB/88 e do art. 77 do CTN, a designação correta da alternativa financeira não tributária para a cobrança pelo uso de bens públicos, quais sejam recursos ambientais, seria genericamente o preço financeiro.

Assim, define-se um valor monetário pela utilização dos recursos ambientais, que, do contrário, tenderiam a ser desperdiçados pela falsa impressão de sua abundância ou caráter infinito. Dessa forma, a internalização dos custos ambientais se daria com a integração destes no valor dos produtos e serviços.

Evidentemente o *princípio do poluidor-pagador* pode se realizar por diversas formas, como a imposição de multas, determinação de recuperação ambiental ou, inclusive, pela cobrança de tributos, enquanto fonte de recurso para custeio da proteção ambiental.

Temos como exemplo de preservação ambiental o chamado *Superfund* nos Estados Unidos, que é um fundo público destinado ao combate à poluição por resíduos perigosos e compõe-se de receitas provenientes da arrecadação do imposto de renda, dentre outros.

O *Superfund* se constitui na utilização de fundos públicos através da vinculação de impostos, afetação da receita tributária ambiental, aplicando-se o *princípio do poluidor-pagador* para custear a recuperação ambiental.

Contudo, vale esclarecer que, apesar do estabelecimento do *princípio do poluidor-pagador*, de imputação ao poluidor do custo das ações necessárias à preservação e recuperação ambientais, há de se verificar um sentido seletivo do princípio por meio da gradação da tributação, de forma a incentivar atividades não-poluidoras e desestimular as que assim não o sejam.

Sendo assim, passaremos a discorrer nos capítulos seguintes, após a análise das espécies tributárias e de suas respectivas potencialidades, de qual forma os tributos podem servir de instrumento à preservação do meio ambiente.

CAPÍTULO 2

2. Tributação Ambiental Brasileira

2.1 Tributos em espécie

Como forma de iniciar um capítulo tão abrangente, a melhor estratégia é, de pronto, assentar algumas bases para a análise que será feita posteriormente. Assim, faz-se necessário de pronto um rápido exame sobre os tributos em espécie.

Diante disso, tem-se que a Constituição Federal³², de 1988, amparada pelo Código Tributário Nacional³³, este elaborado em 1964, assim define como tipos de tributos: as taxas, os impostos e as contribuições de melhoria:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Para dar início a análise do sistema tributário-ambiental, é salutar compreender a classificação e conceitos dos tributos em espécie no ordenamento jurídico brasileiro. Diante disso, tem-se que o tributo é o todo composto por partes. Todavia, a doutrina diverge quanto às espécies pertencentes ao gênero.

É válido abordar que o número de espécies tributárias não é um entendimento já consolidado na doutrina, podendo variar de duas a cinco.

Nesse prisma, a teoria dualista, bipartite ou clássica aduz que deve ser observado a base de cálculo de cada espécie e que existem somente impostos e taxas, o primeiro sendo não vinculado e o segundo sendo vinculado. Isso quer dizer que os impostos têm natureza não estatal

³² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

³³ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

e são gerados a partir de um fato praticado por uma pessoa física ou jurídica como, por exemplo, o pagamento de IPVA em razão da posse de um automóvel ou o imposto sobre transmissão de bens imóveis, entre outros. Por outro lado, as taxas são vinculadas porque são derivadas de um serviço estatal, como a taxa de coleta de lixo, do poder de polícia regular, entre outros. Nessa corrente, as contribuições e empréstimos compulsórios pertencem aos impostos ou taxas, a depender da hipótese de incidência.

Seguindo para outra visão doutrinária, foi consolidada a teoria tripartite que acrescentou mais um conceito à teoria anterior. Dessa maneira, além dos impostos, não vinculados, as taxas passaram a ser classificadas como diretamente vinculadas e as contribuições de melhorias como indiretamente vinculadas. É de grande importância frisar que o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal adotam essa teoria, como visto no art. 5º³⁴ e art. 145³⁵, respectivamente.

O caminho continua com a teoria quadripartite, em que há quatro espécies tributárias, as taxas, impostos, empréstimos compulsórios e contribuições (de melhoria e especiais). Encerrando, a doutrina majoritária adota a teoria quindipartite, sendo que a distinção para a anterior é que as contribuições de melhoria e especiais são classificadas como espécies próprias, formando juntamente com os impostos, as taxas e os empréstimos compulsórios, as cinco espécies tributárias. Ademais, esta corrente utiliza três recortes para classificar os tributos, que são a vinculabilidade ou não à uma atividade estatal, a destinação específica do produto da arrecadação e o direito à restituição.

Destarte, os tipos de tributos não se limitam a estes especificados pela Carta Magna. Isso porque tipos diversos não possuem fatos geradores próprios.

Assim, alguns são os critérios utilizados para a classificação das espécies tributárias, como, a título de exemplo: (i) finalidade – critério pelo qual os tributos se dividem em fiscais,

³⁴ Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

³⁵ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

parafiscais e extrafiscais; e (ii) fato gerador – é uma situação hipotética descrita em lei que, caso ocorra, sujeita o contribuinte ao pagamento de tributo. É por meio deste último que os tributos se dividem em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Vejamos o que dispõe o CTN³⁶ acerca do assunto:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Tais conceitos são comumente utilizados de forma a permitir que os tributos possam ser separados das demais prestações pecuniárias de natureza pública.

Como já mencionado, o tributo é uma figura unitária, mas tanto no direito pátrio como no direito comparado, este é dividido em espécies, conforme afirma Rubens Gomes de Sousa. Veja-se o que dispõe o art. 5º, do CTN e o art. 145, da Constituição Federal³⁷, supracitados:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Com relação ao tema, Paulo Roberto Lyrio Pimenta³⁸ ainda diserta acerca da utilização dos tributos destinados a fins ambientais:

Em relação às espécies tributárias compatíveis com essa figura, no ordenamento brasileiro, são admissíveis a criação de impostos, taxas ambientais e contribuições especiais ambientais.

(...)

Admite-se, também, a inserção de elementos ecológicos nos tributos ordinários, os quais consistem em normas de desoneração ou de oneração para incentivar a tutela do meio ambiente.

³⁶ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

³⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

³⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 347

Nesse sentido, torna-se necessária uma breve introdução das espécies de tributos, conforme adotado pela doutrina e legislação brasileira, em especial nas lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁹ e Eduardo Sabbag⁴⁰, a fim de possibilitar uma noção básica ao que será tratado adiante, nas bases da escola tripartida.

2.1.1 Imposto

O imposto é o tipo de tributo que se baseia na capacidade econômica do contribuinte, estando desvinculado da atividade estatal. Ou seja, o fato gerador dessa espécie tributária relaciona-se com o próprio contribuinte, nos termos do art. 16, do CTN⁴¹:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Não obstante, em dispositivos espalhados pela Constituição Federal, estão dispostos os impostos federais, estaduais e municipais passíveis de serem cobrados, de forma taxativa.

Existe uma série de impostos que são utilizados como ferramentas de preservação do meio ambiente. Vale ressaltar que não são exclusivamente para fins ambientais, porém servem como meio para este fim, seja estimulando os contribuintes a adotarem atividades sustentáveis, seja desestimulando as práticas perniciosas. Cabe destacar, a fim de melhor elucidação, alguns impostos instituídos no ordenamento jurídico brasileiro que refletem na política ambiental.

Em um primeiro momento, cumpre destacar os impostos a nível federal. Um exemplo é o IPI incidente em automóveis, que varia conforme o tipo de combustível e cilindradas, já que é mais danoso ao ambiente o uso de combustível fóssil e com motores mais potentes. Por conseguinte, os carros elétricos são os que possuem as menores alíquotas. Ademais, vale ressaltar que já tramita o Projeto de Lei nº 4.086/2012⁴² com o teor de zerar o IPI para automóveis com motores elétricos ou híbridos.

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

⁴¹ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

⁴² BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.086/2012**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01j9wrjpd750ab1mi8lqgujprae34934111.node0?codteor=1003960&filename=PL+4086/2012. Acesso em: 12 de dezembro de 2021.

Além disso, outro imposto federal que merece destaque é o Imposto Territorial Rural. Nesse aspecto, o proprietário de imóvel rural obteve a benesse de estar isento do pagamento do ITR sobre a área de preservação permanente e reserva ambiental. Vale o registro que no Direito os bens e garantias não são absolutos, podendo sofrer prejuízos dependendo da situação e, como visto, no caso em tela o direito à propriedade privada foi sacrificado, haja vista que se deve observar a supremacia do interesse coletivo sobre o particular. Com isso, o proprietário, por perder o direito de uso de parcela do seu imóvel, deve ser recompensado com a exclusão daquele perímetro da base de cálculo do ITR.

É válido ainda analisar como os impostos estaduais estão relacionados com o meio ambiente. Isto posto, o principal tributo dos estados tem o seu incentivo à sustentabilidade, conhecido como ICMS Ecológico, que é um incentivo financeiro estadual a fim possibilitar a criação de políticas públicas direcionadas à proteção ambiental em âmbito municipal.

No Brasil, a extrafiscalidade pode ser percebida muitas vezes no emprego do ICMS com fins de preservar o meio ambiente. Isto ocorre de forma que, após a arrecadação deste imposto, aos municípios que atenderem os requisitos legais de defesa ambiental será destinada uma parcela da distribuição de receitas.

Nesse sentido, a Constituição Federal, em seu art. 158, IV⁴³, versa sobre a porcentagem do ICMS destinado aos municípios, que é de 25%. Além disso, o parágrafo único do mesmo art. 158⁴⁴ elenca as porcentagens de repasse que ficam a critério da lei estadual, no patamar de 35%. Em consequência, os estados utilizam essa repartição como estímulo às atividades sustentáveis pelos municípios.

⁴³ Art. 158. *Pertencem aos Municípios:*

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

⁴⁴ *Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:*

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

Esta figura surgiu no estado do Paraná em 1990, sendo regulada pela Lei Complementar nº 59/1991⁴⁵, a “Lei do ICMS Ecológico”, que em seu art. 4º⁴⁶ explicita a divisão de 50% para municípios com mananciais de abastecimento e 50% para municípios com unidades de conservação ambiental. Hodiernamente, a maior parte dos estados brasileiros adotam a política do ICMS Ecológico.

Ato contínuo, é de conhecimento geral que os automóveis são um dos principais responsáveis pela emissão de gases poluentes. Segundo um estudo da USP⁴⁷, “os veículos são responsáveis por cerca de 60% das emissões de partículas poluentes em São Paulo e no Rio de Janeiro”. Isto posto, evidencia-se a necessidade de um enfrentamento aos efeitos nocivos que os automóveis geram. Sendo assim, alguns estados adotam incentivos fiscais em prol da sustentabilidade como, por exemplo, o Rio de Janeiro, que criou o IPVA Verde em 2013. Tal ação funciona com a graduação da alíquota do imposto a ser quitado, à luz do grau de poluição do automóvel. Nesse sentido, para o cálculo do imposto a ser cobrado do contribuinte será avaliado o combustível utilizado, o ano do automóvel, a eficiência do motor, entre outras questões técnicas.

Por fim, é preciso comentar sobre os impostos municipais e a relação com a preservação do meio ambiente. Nesse ínterim, devido à grande quantidade de cidades no Brasil, existem diversas formas de combate à degradação ambiental. Sendo assim, será usado como exemplo a cidade do Rio de Janeiro e as políticas públicas adotadas por esta.

⁴⁵ BRASIL. **Lei Complementar Estadual 59, de 01 de outubro de 1991**. Dispõe sobre a repartição de 5% do ICMS, a que alude o art. 2º da Lei 9.491/90, aos municípios com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental, assim como adota outras providências. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/pr/lei-complementar-n-59-1991-parana-dispoe-sobre-a-reparticao-de-5-do-icms-a-que-alude-o-art-2-da-lei-n-9491-90-aos-municipios-com-mananciais-de-abastecimento-e-unidades-de-conservcao-ambiental-assim-como-adota-outras-providencias>. Acesso em: 17 de dezembro de 2021.

⁴⁶ Art. 4º *A repartição de cinco por cento (5%) do ICMS a que alude o artigo 2º da Lei Estadual nº 9.491, de 21 de dezembro de 1990, será feita da seguinte maneira: I - cinquenta por cento (50%) para municípios com mananciais de abastecimento. II - cinquenta por cento (50%) para municípios com unidades de conservação ambiental. Parágrafo Único - No caso de municípios com sobreposição de áreas com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental, será considerado o critério de maior compensação financeira.*

⁴⁷ Tanji, Thiago. (2021). Revista Auto Esporte. Disponível em: <https://autoesporte.globo.com/um-so-planeta/noticia/2021/04/carros-ainda-sao-viloes-para-a-qualidade-do-ar-mas-poluicao-no-brasil-poderia-ser-muito-pior.ghtml>. Acesso em: 07 de janeiro de 2022.

Dessa forma, com vistas ao Decreto nº 35745/12⁴⁸, foi criada a qualificação *Qualiverde*, em que é analisado o cumprimento de mais de 30 medidas e cada uma possui uma pontuação específica, para que ocorra a soma e, por consequência, o resultado. Dentro dessas ações estão a gestão de água, a eficiência energética, o uso de materiais sustentáveis, as vagas para veículos elétricos, entre outros aspectos. Por esta análise, a Prefeitura concederá benefícios fiscais, como a redução do IPTU e do ITBI, para os bens imóveis que tiverem o selo *Qualiverde*.

2.1.2 Taxa

A taxa, por outro lado, é uma espécie tributária diretamente vinculada à ação estatal e, por consequência, é exigida pelos entes tais quais União, Estado, Municípios e pelo Distrito Federal. Veja-se abaixo os dispositivos do Código Tributário Nacional⁴⁹ que embasam a legalidade dessa espécie tributária:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967)

Art. 78. Considera-se 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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se 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.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

⁴⁸ RIO DE JANEIRO. Decreto nº 35745, de 06 de junho de 2012. Disponível em: https://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/42362Dec%2035745_2012.pdf. Acesso em: 19 de dezembro de 2021.

⁴⁹ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Note-se a menção ao poder de polícia no art. 78, caput, do CTN⁵⁰, o qual define como taxa de fiscalização aquela exigida em decorrência da atuação da administração pública em sua função fiscalizadora. Há ainda a taxa de serviço, cobrada em função de uma prestação estatal de serviço que possui como requisitos cumulativos a especificidade e divisibilidade, de utilização efetiva ou potencial.

As taxas são uma importante espécie tributária, no tocante aos meios de preservar o meio ambiente. Nesse sentido, tais tributos cumprem uma função além da arrecadatória, já que são ferramentas necessárias para um desenvolvimento sustentável. Consequentemente, no direito pátrio existem algumas modalidades que merecem o devido destaque, como a TCFA, o Licenciamento Ambiental, dentre outros.

De início, vale mencionar o custo para a análise de um empreendimento por meio da administração pública, com a finalidade de conceder a licença ambiental. Isto posto, o titular do bem deverá ressarcir o Erário Público, de forma proporcional à complexidade do serviço técnico prestado pelo agente fiscalizador. Importante norma jurídica relacionada ao tema é a Lei Complementar nº 140/11⁵¹, que define o método de fixação de valores relativos às taxas de licenciamento, conforme dispõe o art. 13, §3º⁵². Além disso, o art. 1º explicita a competência comum dos entes federativos na preservação do meio ambiente, no mesmo sentido do art. 23, III, VI, VII, da CRFB/88⁵³.

⁵⁰ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

⁵¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 140, de 8 de dezembro de 2011**. Fixa normas, nos termos dos incisos III, VI e VII do caput e do parágrafo único do art. 23 da Constituição Federal, para a cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção das paisagens naturais notáveis, à proteção do meio ambiente, ao combate à poluição em qualquer de suas formas e à preservação das florestas, da fauna e da flora; e altera a Lei no 6.938, de 31 de agosto de 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp140.htm. Acesso em: 15 de dezembro de 2021.

⁵² Art. 13. *Os empreendimentos e atividades são licenciados ou autorizados, ambientalmente, por um único ente federativo, em conformidade com as atribuições estabelecidas nos termos desta Lei Complementar.*

(...)

§ 3º *Os valores alusivos às taxas de licenciamento ambiental e outros serviços afins devem guardar relação de proporcionalidade com o custo e a complexidade do serviço prestado pelo ente federativo.*

⁵³ Art. 23. *É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:*

(...)

III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;

(...)

Em justa análise, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental foi projetada para dar poder de polícia ao IBAMA, com o intuito de fiscalizar práticas ambientalmente degradantes, conforme art. 17-B, da Lei 10.165/00⁵⁴. Faz-se necessário expor o caminho até a promulgação desta lei ora mencionada. Inicialmente, foi alterada a Lei nº 6.938/81 (Política Nacional do Meio Ambiente), para a inclusão dos artigos 17-A a 17-O pela Lei 9.960/00⁵⁵, que criou a Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA). Todavia, tal lei padecia de constitucionalidade, como pode ser visto pela ementa do julgamento da ADI nº 2.178-8:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 8º DA LEI Nº 9.960, DE 28.01.2000, QUE INTRODUZIU NOVOS ARTIGOS NA LEI Nº 6.938/81, CRIANDO A TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TFA). ALEGADA INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTIGOS 145, II; 167, IV; 154, I; E 150, III, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Dispositivos insuscetíveis de instituir, validamente, o novel tributo, por haverem definido, como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II, da Carta Magna, mas a atividade por esses exercida; e como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, não especificadas em lei. E, ainda, por não haver indicado as respectivas alíquotas ou o critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido, tendo-se limitado a estipular, a forfait, valores uniformes por classe de contribuintes, com flagrante desobediência ao princípio da isonomia, consistente, no caso, na dispensa do mesmo tratamento tributário a contribuintes de expressão econômica extremamente variada. Plausibilidade da tese da inconstitucionalidade, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos instituidores da TFA. Medida cautelar deferida. (ADI 2178 MC, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2000, DJ 12-05-2000 PP-00019 EMENT VOL-01990-01 PP-00073)

Portanto, no mesmo ano foi editada a Lei nº 10.165/00⁵⁶ para revogar a lei eivada de inconstitucionalidade. Logo, a TFA passou a ser TCFA, com as devidas correções normativas. Desse modo, a lei voltou a ser discutida pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 416.601, porém foi negado provimento ao recurso e, com isso, declarada a constitucionalidade desta lei.

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

⁵⁴ Art. 17-B. Fica instituída a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

⁵⁵ BRASIL. Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000. Institui a Taxa de Serviços Administrativos - TSA, em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa, estabelece preços a serem cobrados pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - Ibama, cria a Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19960.htm. Acesso em: 25 de janeiro de 2022.

⁵⁶ BRASIL. Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei no 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110165.htm. Acesso em: 21 de dezembro de 2021.

Vale mencionar que as taxas serão ponderadas de acordo com o grau de poluição do agente passivo e com a quantidade de uso de recursos naturais. No mais, a TCFA é de competência federal, contudo, estados e municípios também podem criar mecanismos similares.

Encerrando-se, não deve ocorrer a confusão dos institutos da TCFA e do Licenciamento Ambiental. Isto porque este último tem efeito de conferir um registro de comprovação de práticas sustentáveis do empreendimento. Por outro lado, a TCFA é para bens que já adquiriram a licença ambiental e necessitam realizar um pagamento referente ao fato gerador do poder de polícia na fiscalização de atividades potencialmente poluidoras. Entretanto, os valores pagos a título de Licenciamento Ambiental não podem ser usados como crédito no abatimento do montante a ser quitado da TCFA, conforme art. 17-P da Lei 10.165/00⁵⁷.

2.1.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria possui como fundamento de sua cobrança a proporção do benefício do contribuinte em razão de obras realizadas pelo Poder Público. A cobrança deste tributo se restringe aos proprietários de imóveis localizados na área de influência do benefício gerado. Tal fundamentação encontra guarida no art. 145, III, da Constituição Federal⁵⁸, no art. 81, do CTN⁵⁹ e no art. 3º, do Decreto Lei nº 195/1967⁶⁰. Veja-se:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

⁵⁷ Art. 17-P. *Constitui crédito para compensação com o valor devido a título de TCFA, até o limite de sessenta por cento e relativamente ao mesmo ano, o montante efetivamente pago pelo estabelecimento ao Estado, ao Município e ao Distrito Federal em razão de taxa de fiscalização ambiental. (AC)*

§ 1º Valores recolhidos ao Estado, ao Município e ao Distrito Federal a qualquer outro título, tais como taxas ou preços públicos de licenciamento e venda de produtos, não constituem crédito para compensação com a TCFA. (AC)

§ 2º A restituição, administrativa ou judicial, qualquer que seja a causa que a determine, da taxa de fiscalização ambiental estadual ou distrital compensada com a TCFA restaura o direito de crédito do Ibama contra o estabelecimento, relativamente ao valor compensado. (AC)

⁵⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁵⁹ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

⁶⁰ BRASIL. **Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm. Acesso em: 18 de dezembro de 2021.

Art 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-lei.

§ 1º A apuração, dependendo da natureza das obras, far-se-á levando em conta a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos a serem considerados, isolada ou conjuntamente.

§ 2º A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência.

§ 3º A Contribuição de Melhoria será cobrada dos proprietário de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.

§ 4º Reputam-se feitas pela União as obras executadas pelos Territórios.

Cabe mencionar novamente que a teoria predominante, conforme jurisprudência recente, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal, é a teoria pentapartida, que considera ainda os empréstimos compulsórios e as contribuições como tributos, sendo que essas espécies retiram seu fundamento legal do art. 3º, do CTN, supramencionado.

2.2 Tributação extrafiscal

Após esta breve elucidação acerca das espécies tributárias, é necessário o aprofundamento destas, com foco nos impostos e taxas. Com relação ao primeiro, este possui algumas classificações e características que serão pormenorizadas a seguir, para melhor compreensão do presente trabalho.

Primeiramente, evidencia-se a distinção entre impostos fiscais, extrafiscais e parafiscais. Nesse sentido, os impostos fiscais têm como função servir de fonte de arrecadação estatal e, *a posteriori*, serem utilizados pelos entes federados para a fomentação de políticas públicas. Temos como exemplo destes: ICMS, IR, ISS, dentre outros.

Em outro campo, os impostos extrafiscais possuem natureza não somente arrecadatória, mas também de regulação das atividades tributárias para o cumprimento de um objetivo socioeconômico. A título de exemplo, os impostos sobre importação e exportação e sobre produtos industrializados funcionam como uma ferramenta de suma importância nas relações financeiras. Portanto, quando é majorada ou minorada as alíquotas desses impostos, a consequência social é evidente, podendo estimular a industrialização nacional, controlar a inflação, fortalecer o mercado consumidor, dentre outros possíveis efeitos.

Vejamos, de início, a explicação que Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁶¹ traz sobre o tema:

A análise da tributação ambiental deve tomar como ponto de partida o contexto em que o fenômeno surgiu: o da extrafiscalidade.

Com efeito, a partir da primeira metade do século passado, no período posterior à Primeira Guerra Mundial, o Estado passou a modificar a sua forma de atuação, substituindo o modelo da imposição de ordens e de proibições, pelo da cooperação de terceiros. Com isso, buscou estimular, incentivar a realização de comportamentos pelos administrados, para estruturar a realidade.

(...)

O aparecimento dessa modalidade de norma jurídico-tributária importou no surgimento de uma interessante discussão doutrinária, tanto no exterior quanto no Brasil, acerca da identificação de um critério de diferenciação entre as normas denominadas de normas fiscais e aquelas qualificadas como normas extrafiscais (direcionadoras, regulatórias, indutoras).

Sobre o assunto, a posição predominante na doutrina pátria caminha no sentido de diferenciar tais normas pelo critério da finalidade, aqui compreendida como um fim externo, como uma modificação na realidade, para implementar um estado de coisas, realizar valores, no caso brasileiro, previstos implícita ou explicitamente pelo texto constitucional.

Ao nosso ver, além da finalidade, o critério do efeito pretendido com a edição da norma também deve ser levado em consideração na separação em epígrafe. O efeito postulado não se confunde com a efetividade da norma. Trata-se do conteúdo, do comportamento que se busca implementar com a edição de uma norma tributária direcionadora. Com base na utilização desses dois critérios, as normas tributárias podem ser separadas, então, em duas classes: normas de finalidade arrecadatória e de efeito predominante de oneração e normas de finalidade direcionadora e eficácia preponderante de estruturação da realidade. Essas normas direcionadoras podem veicular medidas diversas, visando a estimular ou inibir a prática de determinada conduta. Por conseguinte, podem consistir em uma imposição de um ônus ou de uma desoneração financeira (benefício ou incentivo fiscal). No primeiro caso, irão importar na criação de um tributo direcionador (Lenkungssteuer) ou no estabelecimento de um ônus financeiro no bojo do regime jurídico aplicável a determinado tributo. Na segunda situação, a norma irá reduzir ou eliminar o ônus incidente sobre uma classe de sujeitos, para facilitar a realização de certo comportamento.

É prudente trazer à tona a aplicabilidade dos tributos extrafiscais, tendo em vista a função social que possuem, se deveriam ter benefícios de incidência que os tributos fiscais não têm. Logo, há uma corrente doutrinária que defende a inobservância dos princípios constitucionais da anterioridade e legalidade, já que é necessária celeridade para que o tributo cumpra seu papel na sociedade. Hugo de Brito Machado⁶² aborda essa temática:

Ao iniciarmos o estudo dos princípios jurídicos da tributação afirmamos que tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Ocorre que alguns impostos são utilizados com função extrafiscal, isto é, como instrumentos para a intervenção do Estado na atividade econômica, e, em muitas situações, devem ser manejados com rapidez, para que possam produzir a intervenção necessária. Assim, os defensores da utilização dos tributos com função extrafiscal dizem que estes devem ser flexíveis, no sentido de poderem ser alterados sem a demora que decorreria da

⁶¹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 343 e 344.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010. p. 49.

estrita obediência aos princípios constitucionais da tributação; especialmente aos princípios da legalidade e da anterioridade. Por isto é que esses princípios não se aplicam plenamente aos impostos ditos regulatórios, ou dotados de função extrafiscal, entre os quais podem ser citados os impostos de importação, de exportação e sobre operações financeiras. Nesse contexto, o trato das garantias do contribuinte exige especial atenção. Não se deve admitir que os princípios da legalidade e da anterioridade da lei tributária, que são garantias do contribuinte, sejam simplesmente minimizados ou descartados. Como a restrição a esses princípios constitucionais é admitida simplesmente para que os impostos regulatórios possam ser utilizados com determinadas finalidades, é da maior importância a questão de saber se as alterações neles processadas por atos do Poder Executivo têm realmente, em cada caso, a finalidade que justifica esse regime jurídico excepcional. Por isto mesmo o ato que corporifica a alteração do imposto deve ser expressamente motivado e essa motivação devidamente publicada. São invocáveis os princípios fundamentais do Direito Administrativo, entre eles o da publicidade e o da necessidade de motivação dos atos administrativos.

Ainda sobre este tema, discorre Paulo de Barros Carvalho⁶³:

vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de 'extrafiscalidade'

Por fim, vale mencionar ainda a terceira função dos tributos, a parafiscal. Nessa conjuntura, os tributos têm o objetivo de arrecadar recursos para o investimento em atividades que não são exclusivas dos entes federados. Todavia, estes os autorizam por meio de entidades específicas que possuem prerrogativas para a prática de atividades em benefício da sociedade. Como exemplo tem-se as contribuições para seguro de acidentes de trabalho, contribuições sindicais, pagamento à OAB, entre outros. Em suma, são aqueles tributos *“instituídos para comporem a receita de outros entes, com personalidade jurídica própria, como autarquias e serviços sociais autônomos”*⁶⁴.

Verifica-se, todavia, ambos efeitos fiscais e extrafiscais nos tributos, de modo que sua classificação se volta para o caráter predominante do referido tributo. Conforme definição de Leandro Paulsen⁶⁵:

Os tributos, como regra, constituem fonte de arrecadação para os entes políticos. Quando instituídos para fazerem frente às necessidades orçamentárias da Administração direta, são considerados tributos fiscais. (...) Nem sempre, porém, o motivo determinante da instituição ou do dimensionamento dos tributos está na

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 241.

⁶⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 245.

⁶⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 245.

arrecadação que possa gerar. Em alguns casos, é predominante a intenção de inibir ou induzir determinadas condutas por parte dos contribuintes. Se determinadas operações ficam muito caras em razão da tributação, tendem a ocorrer em menor número. De outro lado, se algumas atividades ou bens apresentam uma carga tributária menor que outras, há um estímulo à sua realização ou consumo. Com o aumento da tributação ou com a concessão de incentivos fiscais, por vezes, têm-se em vista fins de caráter econômico ou social, como o incentivo às microempresas, o incremento dos investimentos em alta tecnologia, adoção de métodos de produção ambientalmente adequados, a produção de bens de maior eficiência energética ou a restrição do consumo de álcool e tabaco. Quando a motivação de inibição ou de indução de comportamentos predomina sobre a arrecadatória, dizemos que se trata de tributos extrafiscais.

Em resumo, a clássica tributação *fiscal* visa a arrecadação de recursos financeiros com o objetivo de promover o custeio de serviços públicos. Por outro lado, a tributação *extrafiscal* é aquela que possui um fim diverso da captação monetária ao Erário, servindo como um instrumento de intervenção, visto que busca estimular certas atividades e condutas ao mesmo tempo em que coíbe outras. Nas palavras de José Marcos Domingues de Oliveira:

[...] a imposição tradicional (tributação fiscal) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos. Já a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. [...] A extrafiscalidade, esclareça-se, não visa a impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, através da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais.

No entanto, conforme explica Misabel Derzi⁶⁶, mesmo os tributos criados com fins arrecadatórios acabarão por causar um efeito extrafiscal e, da mesma maneira, tributos criados com finalidade extrafiscal também terão um efeito arrecadatório:

(...) os estudos mais aprofundados sobre esse tema demonstram que não é fácil distinguir os fins fiscais daqueles extrafiscais. Seus limites são imprecisos, fluidos, e não raramente o ente estatal tributante, ávido de recursos, será tentado a usar a extrafiscalidade como desculpa ou pretexto para estabelecer maior pressão fiscal.

Ademais, um tributo com finalidade extrafiscal deve ter sua criação justificada por alguma finalidade constitucional que embase tal tratamento diferenciado dos contribuintes.

⁶⁶ DERZI, Misabel. **As finalidades extrafiscais do tributo**. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 577.

Em suma, o Estado possui ferramentas tanto para agir, por meio da tributação fiscal, quanto para desestimular condutas eventualmente poluidoras, ou até mesmo estimular aquelas que comprovadamente não geram riscos, por meio da tributação extrafiscal.

Reprise-se que o princípio do poluidor pagador, conforme já mencionado anteriormente, possui dois aspectos, quais sejam: um sentido *impositivo*, que seria o poder do Estado cobrar do indivíduo que polua e em um sentido *seletivo*, que pressupõe que o Estado tenha o poder de graduar a tributação e, por decorrência lógica, incentivar atividades e processos específicos, ao mesmo tempo em que desestimula outros.

Nesse contexto, tem-se que o sistema tributário atua de maneira complementar ao sistema administrativo. Isso porque, com base nos aspectos extraídos do princípio do poluidor pagador, é possível que a legislação tributária faça uma discriminação entre contribuintes poluidores e contribuintes não-poluidores, de forma a beneficiar os últimos, visto que colaboram com a preservação ambiental. Nas palavras de José Marcos Domingues de Oliveira⁶⁷:

Idealmente, o diferencial de carga tributária simbolizará o reconhecimento estatal da relevância ou irrelevância ambiental das decisões pessoais, profissionais ou empresariais dos administrados enquanto contribuintes.

2.2.1 Incentivos fiscais

É notório que, no direito pátrio, a administração pública possui formas de beneficiar uma certa parcela da sociedade através de benefícios fiscais. Nesse escopo, inclui pessoas físicas, jurídicas, serviços, produtos e outros. De certo, é um poder de grande relevância para o almejado Estado de Bem-estar Social, em que o objetivo final é melhorar as condições de vida do cidadão brasileiro.

É interessante apresentar uma breve explicação sobre imunidades e isenções antes de aprofundar-se nos incentivos fiscais. Nesse ínterim, as imunidades são benefícios para pessoas e serviços que vedam a incidência de determinados tributos ao recorte estipulado. Vale ressaltar que tais atos são previstos constitucionalmente e podem ser referentes aos impostos, taxas e

⁶⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 28.

contribuições. No art. 150, VI, da Constituição Federal⁶⁸, fica explícita a proibição dos entes federativos de aplicar impostos sobre certas áreas.

Oportunamente, a isenção fiscal tem como finalidade retirar o encargo tributário do contribuinte, porém possui diferenças quanto à imunidade. Nessa esteira, de início, a distinção é que a isenção está positivada em lei infraconstitucional. Além disso, outra diferença é a incidência da norma tributária, haja vista que ocorre em um primeiro momento. Contudo, a isenção é uma dispensa legal que impede a instauração da obrigação tributária, de acordo com o art. 175, I, do CTN⁶⁹. Na imunidade, a cobrança de um determinado tributo à um grupo está fora do plano de existência. Um exemplo é a Lei 14.149/21⁷⁰, que em seu art. 17⁷¹ aduz sobre a isenção tributária dos valores recebidos a título de pagamento por serviços ambientais.

O poder público dispõe constitucionalmente de capacidade tributária para estipular incentivos fiscais, para auxiliar no desenvolvimento socioeconômico de certas regiões. Tal fato, entretanto, não é sinônimo de distinção arbitrária sem motivação justa. Faz-se necessário uma justificativa plausível para oferecer essa benesse. Os entes federados estão respaldados

⁶⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

⁶⁹ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

⁷⁰ BRASIL. Lei nº 14.149, de 5 de maio de 2021. Institui o Formulário Nacional de Avaliação de Risco, a ser aplicado à mulher vítima de violência doméstica e familiar. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/33803235/publicacao/33803365>. Acesso em: 11 de janeiro de 2022.

⁷¹ Art. 17. Os valores recebidos a título de pagamento por serviços ambientais, definido no inciso IV do caput do art. 2º desta Lei, não integram a base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se somente aos contratos realizados pelo poder público ou, se firmados entre particulares, desde que registrados no CNPSA, sujeitando-se o contribuinte às ações fiscalizatórias cabíveis.

constitucionalmente para oferecerem incentivos fiscais, à luz dos arts. 151, I⁷², CFRB/88, referente à União, e 155, XII, g⁷³, CRFB/88, referente aos estados e ao Distrito Federal.

É imperioso analisar as políticas públicas de incentivos fiscais na área ambiental. Isto posto, o auxílio vem pelo sistema tributário, a partir de isenções, como a supramencionada Lei nº 14.149/21⁷⁴, em que os valores recebidos a título de pagamento por serviços ambientais estão dispensados do pagamento no imposto de renda e afins. Outrossim, mesmo que não ocorra uma isenção, pode ocorrer uma redução da alíquota do tributo a ser quitado, exemplificando: alguns municípios do país adotam o IPTU Verde, o qual oferece deduções no montante a ser pago para os proprietários que em seus imóveis praticam medidas sustentáveis, como a instalação de sistema de energia solar, captação e reuso da água da chuva, entre outras medidas.

No entanto, os incentivos financeiros não necessariamente estão sempre vinculados aos tributos. Dessa forma, os entes federados podem conceder estímulos às pessoas de direito para fomentar práticas sustentáveis visando a preservação do meio ambiente. Sendo assim, o Código Florestal versa sobre a possibilidade de o Poder Executivo Federal oferecer incentivos, monetários ou não, conforme disposto em seu art. 41⁷⁵.

⁷² Art. 151. *É vedado à União:*

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

⁷³ Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁷⁴ BRASIL. **Lei nº 14.149, de 5 de maio de 2021.** Institui o Formulário Nacional de Avaliação de Risco, a ser aplicado à mulher vítima de violência doméstica e familiar. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/33803235/publicacao/33803365>. Acesso em: 11 de janeiro de 2022.

⁷⁵ Art. 41. *É o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sem prejuízo do cumprimento da legislação ambiental, programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente, bem como para adoção de tecnologias e boas práticas que conciliem a produtividade agropecuária e florestal, com redução dos impactos ambientais, como forma de promoção do desenvolvimento ecologicamente sustentável, observados sempre os critérios de progressividade, abrangendo as seguintes categorias e linhas de ação: (Redação dada pela Lei nº 12.727, de 2012).*

I - pagamento ou incentivo a serviços ambientais como retribuição, monetária ou não, às atividades de conservação e melhoria dos ecossistemas e que gerem serviços ambientais, tais como, isolada ou cumulativamente:

(...)

II - compensação pelas medidas de conservação ambiental necessárias para o cumprimento dos objetivos desta Lei, utilizando-se dos seguintes instrumentos, dentre outros:

a) obtenção de crédito agrícola, em todas as suas modalidades, com taxas de juros menores, bem como limites e prazos maiores que os praticados no mercado;

b) contratação do seguro agrícola em condições melhores que as praticadas no mercado;

c) dedução das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, gerando créditos tributários;

Conclui-se, portanto, que tais benefícios fiscais levam em consideração se o empreendimento tem impacto ambiental positivo.

Vale evidenciar que a Administração Pública, apesar de não objetivar o lucro como uma empresa privada, necessita ter um equilíbrio orçamentário. Diante disso, não pode um ente federado conceder benefícios fiscais sem a devida responsabilidade de manter a saúde financeira.

Isto posto, a renúncia fiscal é um instrumento que deve ser utilizado com certo cuidado, já que pode ter um papel fundamental no desenvolvimento sustentável, mas também pode gerar um déficit nas contas públicas. Dessa forma, foi editada a Lei Complementar nº 101/00⁷⁶, a Lei de Responsabilidade Fiscal, com critério teleológico de estabelecer imperativos para que os entes federativos mantenham a sobriedade orçamentária. Essa norma, em seu art. 14⁷⁷, aduz que caso ocorra renúncia fiscal, fica o ente obrigado a demonstrar a compensação da

d) destinação de parte dos recursos arrecadados com a cobrança pelo uso da água, na forma da Lei nº 9.433, de 8 de janeiro de 1997, para a manutenção, recuperação ou recomposição das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito na bacia de geração da receita;

e) linhas de financiamento para atender iniciativas de preservação voluntária de vegetação nativa, proteção de espécies da flora nativa ameaçadas de extinção, manejo florestal e agroflorestal sustentável realizados na propriedade ou posse rural, ou recuperação de áreas degradadas;

f) isenção de impostos para os principais insumos e equipamentos, tais como: fios de arame, postes de madeira tratada, bombas d'água, trado de perfuração de solo, dentre outros utilizados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito;

⁷⁶ BRASIL. Congresso Nacional (2000). Lei Complementar nº 101, 4 de maio de 2000. LRF – **Lei de Responsabilidade Fiscal**, Brasília, 24 p., maio 2000.

⁷⁷ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

importância que deixará de arrecadar ou se está dentro da previsão orçamentária anual, conforme crescimento econômico.

2.2.2 Atuação do Estado na proteção do Meio Ambiente por meio dos tributos

Na concepção hobbesiana de Estado, o homem, para poder ter alguma segurança, abdica de uma parte de sua liberdade, com um objetivo comum de cordialidade nas relações dentro da comunidade.

Uma vez que não houvesse nenhum poder protetor, a vida seria marcada por uma convivência desarmoniosa e baseada em instintos primitivos e egoístas do estado de natureza. Todavia, através do contrato social, a sociedade é controlada por um poder soberano que detém o monopólio da força. Diante disso, deve-se aplicar as normas necessárias para o progresso coletivo.

Séculos se passaram e o Estado contemporâneo ainda tem a função de controlar a coletividade por meio de diversas prerrogativas dispostas no ordenamento jurídico nacional. Com isso, na temática ambiental, uma das ferramentas possíveis é a preservação do meio ambiente por meio de obrigações pecuniárias.

Desse modo, um elemento de vistosa relevância para o Direito Ambiental é o *princípio do poluidor pagador*. Nesse fulcro, quem realizar alguma atividade comercial que degrade o meio ambiente deve reparar os danos causados. Tendo em vista que tal prática econômica gera lucros privados, a partir do momento em que prejudica o meio ambiente, que é um direito de todos, o resultado deverá ser a coletivização das perdas.

Fato esse, que deve ser combatido por meio de indenizações pelo poluidor a título de prevenção, repressão e reparação do meio ambiente. O princípio em discussão está previsto

constitucionalmente no art. 225, §2º e §3º, da Constituição Federal⁷⁸ e art. 4, VII, da Política Nacional do Meio Ambiente⁷⁹.

Por fim, as palavras de Édis Milare⁸⁰ auxiliam no entendimento deste princípio:

(...) Daí a expressão “privatização de lucros e socialização de perdas”, quando identificadas as externalidades negativas. Com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se sua internalização. Por isso, este princípio também é conhecido como *princípio da responsabilidade*.

O princípio não objetiva, por certo, tolerar a poluição mediante um preço, nem se limita apenas a compensar os danos causados, mas sim, precisamente, evitar o dano ao ambiente. Nesta linha, o pagamento pelo lançamento de efluentes, por exemplo, não alforria condutas inconsequentes, de modo a ensejar o descarte de resíduos fora dos padrões e das normas ambientais. A cobrança só pode ser efetuada sobre o que tenha respaldo na lei, pena de se admitir o direito de poluir. Trata-se do princípio *poluidor-pagador* (poluiu, paga os danos), e não pagador-poluidor (pagou, então pode poluir). Esta colocação gramatical não deixa margem a equívocos ou ambiguidades na interpretação do princípio.

A *Declaração do Rio*, de 1992, agasalhou a matéria em seu Princípio 16, dispondo que “as autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais”.

2.2.3 Controle da seletividade com finalidade extrafiscal

A seletividade relaciona-se com o princípio da capacidade contributiva na medida em que este último visa evitar discriminações arbitrárias, fundando-se no princípio da igualdade material.

Em síntese, a seletividade pode ser conceituada como a aplicação de alíquotas que variam de acordo com a essencialidade do bem. Por essa lógica, um bem de suma importância para a

⁷⁸ Art. 225. *Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.*

(...)

§ 2º *Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.*

§ 3º *As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.*

⁷⁹ Art 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

(...)

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

⁸⁰ MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente:** doutrina, prática, jurisprudência, glossário. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 828.

sociedade é tributado com uma alíquota mais branda, enquanto um bem tido como superficial é tributado com uma alíquota mais gravosa. Conforme leciona Luciano Amaro⁸¹, o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem.

Especialmente no que tange os tributos indiretos, discorre Eduardo Sabbag⁸², sobre o assunto: o “postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação”.

Assim, torna-se evidente que a seletividade dos tributos indiretos influi diretamente na implementação da extrafiscalidade e, no que concerne o tema ora estudado, essa interpretação orientada da seletividade dos tributos indiretos conforme o impacto ambiental dos produtos é de suma importância para que o Direito Tributário sirva como ferramenta para efetiva diminuição dos impactos ambientais.

A título de exemplo, tem-se que caso o Estado tenha o intuito de estimular a produção de certo bem ou serviço, este diminuirá as alíquotas incidentes sobre tais bens ou serviços. Lado outro, caso o Estado tenha o intuito de desestimular a produção de certo bem ou serviço supérfluo, este aumentará as alíquotas incidentes sobre tais bens ou serviços.

Em suma, a seletividade, ao garantir o aumento da produção de bens e serviços essenciais, por meio da redução das alíquotas a eles atinentes, também atuando no sentido inverso, desestimulando práticas nocivas, promove essa característica extrafiscal presente no Direito Tributário Brasileiro, visto que direciona e molda comportamentos e estratégias.

2.3 Impostos utilizados com fins ambientais

É de conhecimento geral que os tributos são o alicerce econômico dos entes federados, já que é de onde originam-se as receitas para o investimento público. Portanto, é intuitivo pensar que o meio ambiente necessita de uma parcela desses ganhos, para que seja possível preservar esse bem comum à toda população e às gerações futuras. Diante disso, impostos e taxas são cobrados do contribuinte para a consecução desse feito.

⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 141.

⁸² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 183.

Em suma, os tributos ambientais podem ter um viés positivo ou negativo ao agente ativo da relação tributária. Isso quer dizer que quem possui a capacidade tributária pode conceder deduções fiscais como estímulo às práticas sustentáveis. Por outro lado, pode também aumentar as despesas fiscais de quem exerce atuação degradante ao meio ambiente, tendo em vista que afeta um bem jurídico coletivo.

Ou seja, existem certos tributos ecologicamente orientados, também referidos como *green taxes*, que influem nas decisões econômicas, a fim de tornar a opção ecológica a mais atrativa.

Não obstante, conforme já mencionado, o princípio da seletividade é de significativa importância, uma vez que quanto maior for a essencialidade de um produto ou serviço, mais o sistema tributário deve beneficiá-lo, ou seja, deve incidir menos tributos devido à sua importância social. Em contrapartida, quanto mais supérfluo for, poderá ser objeto de alíquotas maiores.

Desse modo, migrando o princípio para a área ambiental, quanto mais sustentável for uma atividade, menor deve ser seu encargo tributário e, quanto mais nociva, maior deve ser o impacto fiscal dessa prática.

2.4 Função social das taxas

As taxas são uma espécie de tributo diretamente vinculadas e não restituíveis, de competência dos entes federativos e amparo constitucional no art. 145, II⁸³. Vale pormenorizar que são diretamente vinculadas porque estão ligadas a uma atividade estatal, podendo ser a prestação de um serviço específico e divisível ou a atuação do poder de polícia.

É salutar destacar que as taxas cobradas pela administração pública no tocante à prestação de serviços devem ser divisíveis e específicas, conforme determina o art. 79, do CTN⁸⁴. Um

⁸³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

⁸⁴ Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

exemplo que possui relação com o meio ambiente é a taxa de coleta de lixo, já que o despejo incorreto de resíduos é notoriamente nocivo ao ecossistema.

Uma interessante discussão foi a constitucionalidade da cobrança de taxas de incêndio, devido ao seu caráter genérico e indivisível não poderia ser cobrada porque afrontaria o artigo supramencionado, tal imbróglio chegou ao STF por meio do RE 643.247, que teve admitida a repercussão geral:

TAXA DE COMBATE A INCÊNDIO – INADEQUAÇÃO CONSTITUCIONAL. Descabe introduzir no cenário tributário, como obrigação do contribuinte, taxa visando a prevenção e o combate a incêndios, sendo imprópria a atuação do Município em tal campo.

Tese: A segurança pública, presentes a prevenção e o combate a incêndios, faz-se, no campo da atividade precípua, pela unidade da Federação, e, porque serviço essencial, tem como a viabilizá-la a arrecadação de impostos, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim.

(RE 643247, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-292 DIVULG 18-12-2017 PUBLIC 19-12-2017)

Em outra via, as taxas pagas a título de poder de polícia cumprem papel fundamental para o interesse coletivo. Leva-se em conta que tais prestações possuem o objetivo de prevenção ou repressão de um ilícito cometido pelo particular que pode gerar um resultado nocivo aos bens comuns de toda a população. Exemplificando, a TCFA cobrada pelo IBAMA tem a finalidade de fiscalizar empreendimentos potencialmente poluidores.

Portanto, as taxas possuem uma função social para população e para as futuras gerações, haja vista que a preservação do meio ambiente é um assunto de extrema relevância atualmente. Ademais, com tantos estudos e previsões que mostram que o planeta pode entrar em colapso devido a intensa degradação que vem sofrendo, é uma obrigação individual e institucional pensar no ecossistema como uma parte da vida humana, em que quanto mais for deixado de lado, mais estará em risco.

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

CAPÍTULO 3

3. Análise Jurisprudencial

Após extensa análise acerca das ferramentas disponibilizadas pelo Direito Tributário, passa-se ao exame de como tais instrumentos estão sendo aplicados na prática, por meio de recentes decisões do órgão responsável pela guarda da Constituição Federal⁸⁵.

Diante disso, atesta-se que o próprio Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento do RE nº 218287, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 30/06/2017, entendeu que a utilização de impostos com função extrafiscal não ofenderia a Constituição. No entanto, seria inválido caso viole a vedação de confisco ou a capacidade contributiva. Veja-se a ementa do julgado:

Embargos de declaração nos embargos de declaração no recurso extraordinário. Conversão dos embargos declaratórios em agravo regimental. Julgamento monocrático. Possibilidade. Tributário. IOF. Transmissão de ações de companhias abertas e das consequentes bonificações. Artigo 1º, IV, da Lei nº 8.033/90. Imposto não incidente sobre o patrimônio. Alíquota. Artigo 5º, III, da mesma lei. Alegada ofensa à capacidade contributiva e ao não confisco. Impossibilidade de análise. Ausência de indicação das peculiaridades do caso concreto. Fiscalidade e extrafiscalidade.

1. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, nos termos do art. 1.024, § 3º, do CPC.

2. Conforme o art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, pode o relator negar seguimento, dentre outras hipóteses, a recurso contrário à jurisprudência dominante da Corte. Não é necessária a plena identidade entre o caso concreto e os julgados que formam essa jurisprudência, mas sim a equivalência das matérias examinadas.

3. No julgamento do RE nº 583.712/SP, o Relator, o Ministro Edson Fachin, asseverou, em relação à hipótese de incidência referida pelo art. 1º, IV, da Lei nº 8.038/90, não haver espaço para “alegações de que a exação incidiria sobre o patrimônio, a titularidade das ações, pois resta claro que a incidência se dá em relação ao negócio jurídico que envolve a transferência dos ativos”.

4. O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva podem ser obtidos pela modulação da alíquota. Em princípio, portanto, não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes.

5. É ônus da parte interessada apontar as peculiaridades do caso concreto, de modo a propiciar a análise da adequação do percentual fixado na norma legal à luz das cláusulas da vedação de confisco e da capacidade contributiva, o que não ocorreu no presente caso. Precedentes.

6. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC).

⁸⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

7. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC, haja vista tratar-se, na origem, de mandado de segurança (art. 25 da Lei 12.016/09). (STF, RE 218287 ED-ED, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 30/06/2017, DJe 09/08/2017)

Com relação a este tópico, assim discorre Leandro Paulsen⁸⁶:

Note-se que o controle da validade da tributação extrafiscal também envolve a análise da concorrência das competências administrativa (para buscar o fim social ou econômico visado) e tributária (para instituir a espécie tributária e para gravar a riqueza alcançada pela norma tributária impositiva) do ente político e, ainda, a análise da adequação da tributação para influir no sentido pretendido, ou seja, da sua eficácia potencial para dissuadir as atividades indesejadas ou de estimular as atividades ideais.

Portanto, conforme restou evidente pela ementa do julgado ora transcrito, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a tributação extrafiscal está em perfeita concordância com as regras constitucionais, indo mais além no julgamento do RE nº 1134541, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, no qual este entendeu que não haveria ofensa à isonomia na aplicação da tributação extrafiscal. Veja-se trecho elucidativo da decisão monocrática:

Ademais, como apontado pelo Min. Dias Toffoli em seu voto proferido no RE n. 559.937, DJe 17.10.2013, a majoração da alíquota da Cofins-Importação para certos bens objeto de importação não afronta, por si só, o princípio da isonomia, tratando-se, em verdade, de política tributária de extrafiscalidade plenamente justificável. (RE 1134541, rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 30/05/2018, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-110 DIVULG 04/06/2018 PUBLIC 05/06/2018.)

Diante disso, veremos os importantes julgados no qual o Supremo Tribunal Federal recentemente entendeu pela inconstitucionalidade de taxas ambientais instituídas pelos próprios estados-membros.

3.1 Constitucionalidade da taxa de fiscalização ambiental instituída pelos estados

3.1.1 ADI nº 5.374 e ADI nº 5.489

É imperioso elucidar um debate sobre certas especificidades das taxas de fiscalização ambiental promovidas pelos estados-membros.

Nesse sentido, foi alvo de controle concentrado de constitucionalidade dois temas de grande relevância para o Direito Tributário e Constitucional, que estão relacionados ao meio

⁸⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 41.

ambiente. Isto posto, o objeto da discussão foi a fixação da base de cálculo referente aos custos de fiscalização e a competência dos estados para instituírem o tributo de poder de polícia.

Sendo assim, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5347 e nº 5489 abordam de maneira semelhante tal temática. A seguir, transcreve-se abaixo a ementa deste primeiro, sendo que, *a posteriori*, serão feitas as devidas considerações:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA COMUM DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. TAXA DE POLÍCIA. DESPROPORCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO. 1. A questão central nesta ação direta está em saber (i) se lei estadual pode instituir tributo na modalidade taxa com fundamento no poder de polícia exercido sobre a atividade de exploração de recursos hídricos no território do respectivo Estado; e, em sendo positiva a resposta, (ii) se o tributo estabelecido pela Lei nº 8.091/2014 do Estado do Pará extrapolou, de alguma forma, essa competência tributária. 2. A competência político-administrativa comum para a proteção do meio ambiente legitima a criação de tributo na modalidade taxa para remunerar a atividade de fiscalização dos Estados. 3. É legítima a inserção do volume hídrico como elemento de quantificação da obrigação tributária. Razoável concluir que quanto maior o volume hídrico utilizado, maior pode ser o impacto social e ambiental do empreendimento; maior, portanto, também deve ser o grau de controle e fiscalização do Poder Público. 4. No entanto, os valores de grandeza fixados pela lei estadual em conjunto com o critério do volume hídrico utilizado (1 m³ ou 1000 m³) fazem com que o tributo exceda desproporcionalmente o custo da atividade estatal de fiscalização, violando o princípio da capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício – princípio da equivalência –, que deve ser aplicado às taxas. 5. Conflita com a Constituição Federal a instituição de taxa destituída de razoável equivalência entre o valor exigido do contribuinte e os custos alusivos ao exercício do poder de polícia (ADI 6211, Rel. Min. Marco Aurélio). 6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: Viola o princípio da capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício, a instituição de taxa de polícia ambiental que exceda flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização. (ADI 5374, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 11/03/2021 PUBLIC 12/03/2021)

A ADI nº 5347 tem como partes a Confederação Nacional da Indústria, o Governador do Estado do Pará e a Assembleia Legislativa do Estado do Pará. A relatoria ficou a cargo do Ministro Luis Roberto Barroso.

Diante do exposto, tem-se que a requerente aduz sobre a inconstitucionalidade da Lei 8.091/14, do Estado do Pará e pede a concessão de medida cautelar. Tal norma jurídica criou a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização de Atividades de Exploração (TFRH) e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos (CERH).

Faz-se necessário, ainda, evidenciar a fundamentação redigida pela autora. Nesse sentido, os arts. 145, II e § 2º; 146, II; 5º, LIV; 22, IV; 23, XI; 176; 150, I; 21, XIX; e 154, I da Constituição Federal⁸⁷, teriam sido violados pela lei ora mencionada, haja vista: (i) a impossibilidade de o estado promulgar a “fiscalização dos próprios recursos” e estar limitado ao controle da exploração de recursos hídricos, conforme art. 23, XI, da CRFB/88⁸⁸; (ii) a incompetência dos estados para regular sobre fontes hídricas extraterritoriais, nos termos do art. 26, I a III, da CRFB/88⁸⁹; (iii) o ferimento dos preceitos de razoabilidade e proporcionalidade na instituição arbitrária descolada da realidade fática dos valores das taxas; (iv) a errônea escolha da base de cálculo instituída, em que não é possível fixar o custo da administração pública com confiabilidade; e (v) a existência da bitributação, devido a cobrança da TCFA pela União e o posterior repasse de parcela do crédito aos estados e a TFRH cobrada pelo estado, de acordo com o art. 23, VI e VII, da CRFB/88⁹⁰, além de ambas possuírem o mesmo escopo de preservação do meio ambiente.

De outro lado, os intimados, exercendo o contraditório, argumentaram da seguinte maneira: (i) o estado do Pará possui competência para criar a TFRH, à luz dos arts. 23, XI e 225 da Carta Magna⁹¹; (ii) a taxa com finalidade de exercício do poder de polícia não deve ser confundida com um imposto, conforme arts. 145, II, da Constituição Federal⁹², e arts. 77 a 80 do CTN⁹³; (iii) a base de cálculo da TFRH é proporcional ao uso dos recursos hídricos; (iv) a parcela da receita adquirida é repassada aos municípios; e (v) as finalidades das taxas são diferentes, visto que na TCFA ocorre a fiscalização de práticas antiecológicas, já na TFRH o objetivo é a fiscalização do uso comercial das fontes hídricas.

⁸⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁸⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁸⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁹⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁹¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁹² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁹³ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário**. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

Seguindo o processo, o pedido de medida cautelar foi deferido e, com isso, a eficácia da Lei nº 8.091/14 foi suspensa até a conclusão da lide. Posteriormente, a requerente interpôs agravo regimental, já que foi editado o Decreto nº 58/19, que reduziu o valor do tributo a ser pago e, conseqüentemente, um dos argumentos da Confederação Nacional da Indústria perdeu validade.

Todavia, a parte autora contra-argumentou que mesmo com a redução da alíquota de 0,5 (cinco décimos) da UFP-PA para 0,2 (dois décimos) da UFP-PA, ainda seria flagrantemente desproporcional com o custo do poder de polícia cobrado pela TRFH. Vale ressaltar que os autos tiveram vista da PGR e da AGU, sendo que a primeira instituição foi favorável ao entendimento da inconstitucionalidade do diploma legal em questão e a segunda foi a favorável a declaração de constitucionalidade.

Em razão da semelhança entre as matérias julgadas nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5347 e nº 5489, é válido passar, por ora, a decisão do primeiro processo e contextualizar o segundo. Com isso, tecer as devidas observações de ambos os processos, por apresentarem pedidos e votos muito similares. Dessa forma, segue a ementa da ADI nº 5489 transcrita abaixo:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA COMUM DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. TAXA DE POLÍCIA. DESPROPORCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO. 1. A questão central nesta ação direta está em saber (i) se lei estadual pode instituir tributo na modalidade taxa com fundamento no poder de polícia exercido sobre a atividade de geração, transmissão e ou distribuição de energia no território do respectivo Estado; e, em sendo positiva a resposta, (ii) se o tributo estabelecido pela Lei nº 7.184/2015 do Estado do Rio de Janeiro extrapolou, de alguma forma, essa competência tributária. 2. A competência político-administrativa comum para a proteção do meio ambiente legitima a criação de tributo na modalidade taxa para remunerar a atividade de fiscalização dos Estados. 3. É legítima a inserção da energia elétrica gerada como elemento de quantificação da obrigação tributária. Razoável concluir que quanto maior a energia elétrica gerada por aquele que explora recursos energéticos, maior pode ser o impacto social e ambiental do empreendimento, e, portanto, maior também deve ser o grau de controle e fiscalização do Poder Público. 4. No entanto, os valores de grandeza fixados pela lei estadual (1 megawatt-hora) em conjunto com o critério da energia elétrica gerada fazem com que o tributo exceda desproporcionalmente o custo da atividade estatal de fiscalização, violando o princípio da capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício, que deve ser aplicado às taxas. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: Viola o princípio da capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício, a instituição de taxa de polícia ambiental que exceda flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização. (ADI 5489, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 11/03/2021 PUBLIC 12/03/2021)

Assim sendo, da mesma maneira que foi feito anteriormente, será feita uma síntese do processo em epígrafe. As partes componentes são a Confederação Nacional da Indústria, o Governador do Estado do Rio de Janeiro e a Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, tendo como Relator novamente o Ministro Luis Roberto Barroso.

A requerente pede o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 7.184/15 do Estado do Rio de Janeiro que criou a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Geração, Transmissão e ou Distribuição de Energia Elétrica de Origem Hidráulica, Térmica e Termonuclear (TFGE).

A parte autora da demanda alega a violação dos arts. 5º, LIV; 21, XII e XXIII; 22, IV e XXVI; 23, VI e XI; 37, caput; 145, II e § 2º; 150, IV; 176 e 177, da Constituição Federal⁹⁴, pela Lei em discussão. Tal fato teria ocorrido com base nos seguintes argumentos: (i) a competência para legislar sobre energia elétrica e atividades nucleares é privativa da União, nos termos do art. 22, IV e XIV, da CRFB/88⁹⁵; (ii) a competência para explorar os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água é exclusivo da União, perante o art. 21, XII, da CRFB/88⁹⁶; (iii) compete à União explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, conforme art. 21, da CRFB/88⁹⁷; e (iv) falta de proporcionalidade e razoabilidade na fixação dos valores cobrados à título de custos das atividades realizadas, já que o montante é quase o dobro do cobrado pelo INEA para exercer a fiscalização.

De outra sorte, os intimados apresentaram suas defesas, com os seguintes tópicos: (i) o diploma legal em questão foi uma consequência da tragédia ocorrida em Mariana/MG, em que rompeu-se uma barragem de contenção de resíduos de minérios; (ii) as receitas arrecadadas terão exclusiva finalidade de serem utilizadas nas atividades positivadas, conforme art. 2º da Lei nº 7.184/2015; (iii) devido ao aumento de energia gerada, é necessária uma fiscalização

⁹⁴ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁹⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁹⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁹⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

mais intensa, para conter os potenciais danos ao meio ambiente; (iv) a Carta Magna⁹⁸, nos arts. 23, VI, VII e XI, atribuiu competência aos estados para preservação ambiental; e (v) o orçamento do INEA foi proposto antes da aprovação da Lei nº 7.184/15, assim, antes da atribuição do órgão para fiscalizar as atividades de geração, transmissão e/ou distribuição de energia elétrica, ou seja, não se deve falar em desproporcionalidade do valor do tributo.

Devido a garantia de manifestação no processo, a AGU e a PGR apresentaram seus argumentos. Desse modo, a AGU foi contrária a alegação de inconstitucionalidade da Lei nº 7.184/15, já que os entes federados possuem competência comum para cobrar taxas de poder de polícia por eles fiscalizados, conforme art. 23, VI e XI, da CRFB/88⁹⁹. Entretanto, a PGR defendeu a procedência do pedido de inconstitucionalidade, devido a desproporcionalidade do custo com a taxa cobrada. Além disso, a competência do estado do Rio de Janeiro para tais atividades de fiscalização só é autorizada mediante regime de cooperação previamente positivado em Lei Complementar.

Após pormenorizar os dois julgados que possuem semelhanças entre si acerca da pertinência temática, faz-se imperioso prosseguir ao entendimento das decisões.

Dessa maneira, em ambos os processos a parte autora requeria o reconhecimento da inconstitucionalidade de um diploma legal, devido à errônea base de cálculo na estipulação do valor das taxas cobradas em âmbito estadual, além de alegar não ser correta a competência comum dos estados para instituírem taxa de fiscalização ambiental. Não obstante, as pequenas peculiaridades dos casos concretos, as decisões podem ser analisadas conjuntamente, em razão de sua similaridade.

O início desta análise se dará pelo entendimento da possível competência comum dos entes federativos em cobrarem taxas a título de poder de polícia, com fulcro na fiscalização ambiental. Nesse segmento, o requerente, que em ambos os casos foi a Confederação Nacional da Indústria, afirma que as leis estaduais não devem criar tais institutos, uma vez que violaria a

⁹⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

⁹⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

partilha de competências do Pacto Federativo, além de o objeto ser tratado com exclusividade pela União.

Cumprido destacar que a competência presente na Constituição Federal¹⁰⁰ acerca da preservação do meio ambiente não foi promulgada com o caráter de exclusividade da União.

Nessa esfera, por ser um bem coletivo de vital importância em diversos quesitos para toda a população e às futuras gerações, não haveria lógica em atribuir todos os deveres e direitos a apenas uma repartição federal. Logo, o art. 23, VI e XI¹⁰¹, da CRFB/88, versa sobre a competência comum dos entes federativos em proteger o meio ambiente e fiscalizar as concessões de exploração dos recursos hídricos e minerais em seus territórios. Ademais, o art. 24, VI e VIII¹⁰², da CRFB/88, discorre sobre a competência legislativa concorrente entre os entes federativos.

Vale mencionar que no Brasil é adotado como forma de Estado o federalismo, presente no art. 1º da Constituição Federal¹⁰³ e ainda como cláusula pétrea¹⁰⁴. Ou seja, o poder constituinte originário quis excluir qualquer possibilidade de alteração para um modelo unitário

¹⁰⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

¹⁰¹ Art. 23. *É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:*

(...)

VI - *proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;*

(...)

XI - *registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;*

¹⁰² Art. 24. *Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:*

(...)

VI - *florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;*

(...)

VIII - *responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;*

¹⁰³ Art. 1º *A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:*

I - *a soberania;*

II - *a cidadania;*

III - *a dignidade da pessoa humana;*

IV - *os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;*

V - *o pluralismo político.*

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

¹⁰⁴ Art. 60. *A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

(...)

§ 4º *Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*

I - *a forma federativa de Estado;*

de Estado. Consequentemente, o desejo de centralizar em um ente federativo uma atividade que, constitucionalmente, apresenta competência comum, é atentar contra preceitos imutáveis da legislação brasileira.

No entanto, o direito de realizar atos em comum não deve ser visto como um arbítrio para uma atuação desorganizada dos entes federativos. Nessa toada, a administração pública deve respeitar o princípio da eficiência presente no art. 37, da CRFB/88¹⁰⁵ e, com isso, as práticas de cada ente devem resultar no melhor retorno para a população.

Evidencia-se aqui a sutil diferença entre a competência comum e concorrente (arts. 23 e 24, CRFB/88), nos termos do voto proferido pelo Relator Ministro Luis Roberto Barroso:

Nada obstante as semelhanças entre a competência comum (CF, art. 23) e a competência concorrente (CF, art. 24), é possível apontar diferenças que vão além da simples distinção entre atuação administrativa e legislativa. Em verdade, como já afirmado pelo Ministro Edson Fachin no RE 194.704 (j. 29/06/2017), a diferença reside também no grau de autonomia atribuído ao ente. Na competência comum, fala-se em relações de cooperação, em que os entes federativos agem em igualdade de atribuições e possuem autonomia uns em relação aos outros. Enquanto na competência concorrente fala-se em relações de coordenação, quando a autonomia é mitigada por uma cadeia de responsabilidades. A distinção é singela, porém, relevante. (ADI 5489, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 11/03/2021 PUBLIC 12/03/2021)

É importante ressaltar que o art. 23, *parágrafo único*, da CRFB/88¹⁰⁶, versa sobre a possibilidade de criação de normas de cooperação entre os entes através de Lei Complementar. Sendo assim, houve a edição da Lei Complementar nº 140/11, que positivou, em seu art. 8º, I e III¹⁰⁷, a competência estadual para o exercício das políticas públicas de preservação ambiental.

¹⁰⁵ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

¹⁰⁶ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

(...)

Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

¹⁰⁷ Art. 8º. São ações administrativas dos Estados:

I - executar e fazer cumprir, em âmbito estadual, a Política Nacional do Meio Ambiente e demais políticas nacionais relacionadas à proteção ambiental;

(...)

III - formular, executar e fazer cumprir, em âmbito estadual, a Política Estadual de Meio Ambiente;

Não obstante, restou nítido, ao final, o entendimento que os estados possuem a competência tributária para instituir taxas referentes ao custo de fiscalização ambiental. A seguir, o Ministro Luis Roberto Barroso apresenta seu voto:

O fato de o Estado do Rio de Janeiro não deter poder normativo amplo quanto à regulamentação da atividade dos concessionários que exploram atividades de geração, transmissão e ou distribuição de energia não afasta a natureza da atividade de polícia exercida pelo Estado. O poder de polícia pode ser exercido através de atos normativos que criam as limitações administrativas, mas também pode ser exercido através de atos materiais de aplicação da legislação, principalmente através da realização de medidas como fiscalização, vistoria, notificação, autorização, licença, interdição, autuação etc. **Assim, apesar das competências legislativas privativas da União, o Estado do Rio de Janeiro poderá exercer, de forma autônoma, o poder de polícia decorrente da competência comum estabelecida no art. 23, III, VI, VII e XI, da Constituição Federal, lavrando, inclusive, auto de infração respectivo, caso haja descumprimento da legislação ambiental, nos termos do art. 17, § 3º, da Lei Complementar nº 140/2011. Como decorrência lógica, fica também configurada a legítima competência tributária legislativa do Estado do Rio de Janeiro para a criação de tributo na modalidade taxa, uma vez que este tributo serve como contraprestação para o exercício do poder de polícia estatal, nos termos do art. 145, II, da Constituição Federal.** (ADI 5489, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 11/03/2021 PUBLIC 12/03/2021)

Passada a parte do reconhecimento da competência dos estados em instituírem as taxas de fiscalização ambiental, faz-se imprescindível abordar a desproporcional base de cálculo dos tributos criados.

Sustenta a requerente que a lei estadual feriu os arts. 5º, LIV; 145, II e § 2º; 146, II, da CRFB/88¹⁰⁸, já que estaria configurado um imposto com “roupagem” de taxa. Outrossim, também aduz a inconstitucionalidade material, já que o valor do tributo não estaria proporcional ao custo da atividade estatal e, conseqüentemente, estaria concretizado o caráter confiscatório, o que viria a violar o art. 150, IV, CRFB/88¹⁰⁹.

Em ambos os processos o fato gerador não encontra óbice normativo, sendo legais as formas de cobrança das taxas. Todavia, a base de cálculo dos casos concretos não está em consonância com o princípio da proporcionalidade e o princípio da capacidade contributiva, conforme explorado no voto do Ministro Luis Roberto Barroso:

¹⁰⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

¹⁰⁹ Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Como afirmado anteriormente, a taxa de polícia possui caráter sinalagmático ou contraprestacional. Dessa forma, para que seja assegurada a natureza de taxa, é essencial que o custo da atividade estatal também guarde equivalência e proporcionalidade com o valor cobrado ao contribuinte. Em última análise, é o custo/benefício que valida a sua instituição e cobrança. Assim sendo, se a exação tributária excede de forma desproporcional os custos da atividade estatal, haverá a descaracterização da própria natureza contraprestacional da taxa, violando o princípio da capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício, bem como o princípio da proporcionalidade, decorrentes do inciso II do art. 145 da Constituição Federal. (ADI 5489, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 11/03/2021 PUBLIC 12/03/2021)

Portanto, as duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade foram providas e, ao final, reconhecida inconstitucionalidade da Lei nº 8.091/2014 do Estado do Pará e da Lei nº 7.184/2015 do Estado do Rio de Janeiro, tendo em vista a desproporcionalidade dos valores cobrados pelas taxas de fiscalização ambiental. Por fim, foi fixada a seguinte tese:

Viola o princípio da capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício, a instituição de taxa de polícia ambiental que exceda flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização. (ADI 5489, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 11/03/2021 PUBLIC 12/03/2021)

Ou seja, analisando o mérito das ações, conclui-se pela legitimidade da criação de taxas de fiscalização pelos estados-membros, nos limites da competência comum dos entes federativos para proteção do Meio Ambiente, conforme atribuição da própria Constituição Federal¹¹⁰.

No entanto, há de ser considerado que, nos casos ora analisados, apesar destes terem atendido os aspectos formais de validade da instituição dos tributos em comento, entendeu-se que os valores fixados para cobrança das taxas seriam desproporcionais ao custo da atividade estatal de fiscalização, violando, portanto, o princípio da capacidade contributiva, nos termos do voto transcrito acima. No caso, as referidas taxas possuíam uma *“alíquota vultosa, associada a uma base de cálculo não limitada por faixas de incidência e um teto”*¹¹¹.

¹¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

¹¹¹ SANTOS, Paula Luiza Germano; GIANNETTI, Leonardo Varella. **ADIn 4.785: O suspense em torno do julgamento da TFRM Mineira**. Migalhas, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/342516/adin-4-785-o-suspense-em-torno-do-julgamento-da-tfrm-mineira>. Acesso em: 13 fev. 2022.

3.1.2 ADI nº 4.785

Além das Ações Diretas de Inconstitucionalidade supracitadas, vale mencionar brevemente a ADI nº 4.785, movida pela Confederação Nacional da Indústria em face do estado de Minas Gerais, em razão da criação da Lei 19.976 que institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (TFRM) e o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (CERM).

Apesar de que a referida Ação Direta de Inconstitucionalidade ainda não teve seu julgamento finalizado, fato é que ela possui estreita semelhança com as demais ações já analisadas, motivo pelo qual vale a indicação de seu teor.

Veja-se abaixo trecho da decisão proferida pelo Ministro Relator Ricardo Lewandowski em 05/06/2012:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta em 31/5/2012 pela Confederação Nacional da Indústria – CNI, em que se impugna a íntegra da Lei 19.976, de 27/12/2011, do Estado de Minas Gerais, que “institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM e o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – Cerm”. Segundo o referido diploma legal, a taxa ora impugnada tem o objetivo de custear, em razão do exercício do poder de polícia, o controle, o monitoramento e a fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários no território do Estado de Minas Gerais, tarefas a serem desempenhadas pela Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, Fundação Estadual do Meio Ambiente, Instituto Estadual de Florestas, Instituto Mineiro de Gestão das Águas e Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino Superior. A mencionada taxa, ainda de acordo com o ato normativo ora em exame, prevê como fato gerador a venda ou a transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular de bauxita, terras-raras e de minerais ou minérios que sejam fonte de chumbo, cobre, estanho, ferro, lítio, manganês, níquel, tântalo, titânio, zinco e zircônio. A TFRM, criada pela lei estadual atacada, corresponde a uma Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais – Ufemg, – equivalente, no exercício de 2012, a R\$ 2,3291 (dois reais, três mil e duzentos e noventa e um décimos de milésimos) – por tonelada de mineral ou minério bruto extraído pela pessoa física ou jurídica que esteja, a qualquer título, autorizada a realizar pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos minerários do Estado de Minas Gerais. A lei questionada concede isenção do pagamento da TFRM (i) no caso de os recursos minerários extraídos serem destinados à industrialização no Estado de Minas Gerais; (ii) para as empresas com receita bruta anual igual ou inferior a 1.650.000 Ufemgs; e (iii) se as atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento tiverem como objeto recursos minerários localizados na área mineira da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – Sudene. Por fim, o diploma

mineiro cria o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – CERM, de inscrição obrigatória para as pessoas físicas ou jurídicas autorizadas a realizar pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos minerários e cuja administração foi atribuída à Subsecretaria de Desenvolvimento Minerometalúrgico e Política Energética da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico. A confederação sindical requerente alega ofensa os artigos 5º, LIV, 20, IX e § 1º, 22, XII, 23, XI, 145, II e § 2º, 146, II, 152 e 176, todos da Constituição Federal. Sustenta, em síntese, que o Estado de Minas Gerais invadiu competência constitucionalmente atribuída à União para legislar sobre recursos minerais, sobre os quais não detém titularidade, “assim como não tem poder de polícia capaz de autorizar a criação de taxa de fiscalização dessa atividade”. Afirma ter sido criado “verdadeiro imposto mascarado de taxa”, cujas incidências não poderiam ser geradas sem a obediência às regras relativas “à exoneração das exportações, alíquotas nas operações interestaduais, não cumulatividade e não discriminação”. Defende que a venda de tonelada de minério é base de cálculo própria de imposto, uma vez que não guarda pertinência com a natureza jurídica da taxa, exação decorrente de atividade estatal específica e divisível relacionada ao contribuinte. Assevera que as projeções de arrecadação do tributo em análise superam em muito o total de despesas realizadas nos últimos anos pelas três Secretarias de Estados envolvidas no exercício do poder de polícia previsto no diploma impugnado, circunstância que desnaturaria o tributo como taxa, “caracterizando-o como imposto e levando à violação ao art. 145, II, e § 2º; art. 146, II, combinado com o art. 77, parágrafo único, do CTN; art. 5º, LIV”. Alega que a competência comum para fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos minerais prevista no art. 23, XI, da Carta Magna não pode ser dissociada do disposto nos arts. 20, IX, § 1º, 22, XII e 176, dispositivos que, lidos conjuntamente, deixariam claro que aquela atividade fiscalizatória “não se trata de poder de polícia que permita a criação de taxa”. Argumenta que a previsão de taxação restrita aos minérios e minerais vendidos para outros Estados-membros, isentando, ao contrário, aqueles destinados à industrialização no próprio território do Estado de Minas Gerais, representaria frontal violação à vedação ao estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino (art. 152 da CF). Requer, ao final, a suspensão liminar dos efeitos da referida Lei Estadual 19.976/2011, e, no mérito, a declaração de sua inconstitucionalidade. Postula, ainda, a declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento, dos Decretos 45.936/2012 e 45.958/2012, que regulamentaram o diploma legal ora em exame. Tendo em vista a complexidade e a delicadeza das questões deduzidas nesta ação direta, a conveniência de um julgamento único e definitivo sobre o tema, além da evidente relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, adoto o procedimento abreviado previsto no art. 12 da Lei 9.868/1999. (ADI 4785, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 05/06/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-112 DIVULG 08/06/2012 PUBLIC 11/06/2012)

Posteriormente, o PGR se manifestou no sentido de que a ADI em tela não deveria ser declarada prejudicada por perda superveniente do objeto em razão das alterações na Lei 19.976, promovidas pela Lei nº 20.414, ambas de Minas Gerais, apesar de que a Lei nº 20.414/2012 revogou expressamente o art. 7º, I, da Lei nº 19.976/2011 e alterou substancialmente os critérios adotados para apuração da base de cálculo, sendo que ambos os pontos haviam sido impugnados na referida ADI.

Segundo entendimento do PGR, a ADI impugnaria toda a Lei nº 19.976/2011, que seria inconstitucional em seu sentido formal por tratar de matéria de competência da União e em seu

sentido material por instituir taxa fundada em poder de polícia que possui base de cálculo própria de imposto. Por fim, entendeu que as modificações trazidas pela Lei nº 20.414 não prejudicariam a análise da referida ADI, visto que ainda estariam presentes as inconstitucionalidades formal e material da Lei nº 19.976/2011.

Vale comentar que o Estado do Pará requereu seu ingresso no feito na qualidade de *amicus curiae* aduzindo o seguinte, no que se refere a ADI nº 5.347, já mencionada anteriormente:

E o Estado do Pará quer contribuir para a construção de uma decisão judicial que se ajuste aos relevantes interesses ora em conflito, especialmente quando, como na hipótese, o tema versado e a solução que vier a ser dada é de seu direto interesse, na medida em que fez editar idêntica norma estadual, que está sendo objeto de contestação em outra ADI ajuizada pela mesma requerente da presente. (ADI 4785, Relator(a): EDSON FACHIN, julgado em 20/06/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-128 DIVULG 20/06/2016 PUBLIC 21/06/2016)

Ato contínuo, em 06 de outubro de 2020, o Ministro Relator Edson Fachin decidiu por não retirar o processo da pauta virtual de julgamento, apesar do pleito do estado de Minas Gerais, que havia solicitado o julgamento presencial dos autos da referida ADI. Esta encontra-se pendente de julgamento, tendo sido incluído na pauta de julgamentos do dia 19/05/2022.

Contudo, este julgamento parece que seguirá por um desfecho diverso dos casos analisados anteriormente, visto que, apesar de reconhecer a incongruência orçamentária entre a quantia arrecadada e os gastos da fiscalização, o Ministro Relator Edson Fachin entendeu que não haveria desproporcionalidade orçamentária no caso, que, ao seu entender, “*traduz liame razoável entre a quantidade de minério extraído e o dispêndio de recursos públicos com a fiscalização dos contribuintes*”.

3.2 Imprescritibilidade do dano ao meio ambiente

Após diversas abordagens em diferentes áreas no presente trabalho, evidenciou-se a importância de um desenvolvimento sustentável.

Desse modo, o ordenamento jurídico brasileiro possui a missão de contribuir, no limite de sua competência, à preservação ambiental. Sendo assim, um tema que possui grande

relevância para a sociedade como um todo, foi abordado no RE nº 654.833, que teve repercussão geral admitida. Segue abaixo a ementa do referido julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 999. CONSTITUCIONAL. DANO AMBIENTAL. REPARAÇÃO. IMPRESCRITIBILIDADE. 1. Debate-se nestes autos se deve prevalecer o princípio da segurança jurídica, que beneficia o autor do dano ambiental diante da inércia do Poder Público; ou se devem prevalecer os princípios constitucionais de proteção, preservação e reparação do meio ambiente, que beneficiam toda a coletividade. 2. Em nosso ordenamento jurídico, a regra é a prescrição da pretensão reparatória. A imprescritibilidade, por sua vez, é exceção. Depende, portanto, de fatores externos, que o ordenamento jurídico reputa inderrogáveis pelo tempo. 3. Embora a Constituição e as leis ordinárias não disponham acerca do prazo prescricional para a reparação de danos civis ambientais, sendo regra a estipulação de prazo para pretensão ressarcitória, a tutela constitucional a determinados valores impõe o reconhecimento de pretensões imprescritíveis. 4. O meio ambiente deve ser considerado patrimônio comum de toda humanidade, para a garantia de sua integral proteção, especialmente em relação às gerações futuras. Todas as condutas do Poder Público estatal devem ser direcionadas no sentido de integral proteção legislativa interna e de adesão aos pactos e tratados internacionais protetivos desse direito humano fundamental de 3ª geração, para evitar prejuízo da coletividade em face de uma afetação de certo bem (recurso natural) a uma finalidade individual. 5. A reparação do dano ao meio ambiente é direito fundamental indisponível, sendo imperativo o reconhecimento da imprescritibilidade no que toca à recomposição dos danos ambientais. 6. Extinção do processo, com julgamento de mérito, em relação ao Espólio de Orleir Messias Cameli e a Marmud Cameli Ltda, com base no art. 487, III, b do Código de Processo Civil de 2015, ficando prejudicado o Recurso Extraordinário. Afirmação de tese segundo a qual é imprescritível a pretensão de reparação civil de dano ambiental. (RE 654833, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-157 DIVULG 23-06-2020 PUBLIC 24-06-2020)

Este recurso ora em análise foi interposto por Oleir Messias Cameli e Marmud Cameli e Cia. em face do Ministério Público Federal e da Fundação Nacional do Índio (FUNAI), sendo que a relatoria do caso ficou a cargo do Ministro Alexandre de Moraes. A lide teve como origem uma Ação Civil Pública, em que o MPF processava a parte autora por invasão de áreas indígenas no Acre para extração de madeira de alto valor de mercado.

Em primeira instância, os acusados foram condenados a reparar, a título de indenização, os danos materiais, morais e ambientais cometidos pelas práticas ilegais, em favor da comunidade Ashaninka-Kampa. Tal importância passou de R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais). O processo originário foi levado para julgamento no Superior Tribunal de Justiça, com a recorrente alegando, entre outros pontos, a prescrição dos delitos cometidos.

Todavia, os acusados não obtiveram um julgamento favorável, sendo que a Corte Superior decidiu que o dano ambiental, por ser um direito indisponível, difuso e inerente à vida, seria imprescritível.

Sendo assim, a recorrente levou a matéria ao Supremo Tribunal Federal através do RE nº 654.833. Nessa lógica, alega violação aos arts. 1º, III; 5º, caput; V e X; 37, § 5º; e 225, §3º, da Constituição Federal¹¹², pleiteando a reforma da decisão do Superior Tribunal de Justiça que estipulou a imprescritibilidade do ilícito. Sustenta que os fatos são anteriores à Constituição Federal de 1988¹¹³ e, com isso, deveria ser aplicada a prescrição quinquenal referente à Ação Popular. Além disso, a imprescritibilidade não poderia ser entendida indistintamente como regra no ordenamento jurídico brasileiro, nos termos das Recorrentes.

Ademais, argumentaram que a imprescritibilidade deveria ser somente com relação à reparação ambiental, já que as verbas indenizatórias não deveriam ser abarcadas por este instituto. No caso em tela, a importância referente a extração de madeiras seria imprescritível no tocante à reparação ao meio ambiente, como um direito difuso. Entretanto, as parcelas destinadas aos danos morais e materiais da comunidade indígena deveriam estar inclusas na contagem da prescrição de cinco anos prevista no art. 21, da Lei nº 4.717/1965¹¹⁴. Logicamente, a repercussão geral da matéria foi admitida.

Após a síntese do processo, faz-se necessário comentar sobre a decisão que teve este Recurso Extraordinário. Portanto, será feita uma análise a partir dos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal.

Em um primeiro momento, o Ministro Relator Alexandre de Moraes aborda a proteção que a Constituição Federal de 1988¹¹⁵ deu ao meio ambiente, sendo considerado um grande progresso para a área ambiental. Vale ressaltar que antes da promulgação desta Carta Magna¹¹⁶,

¹¹² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

¹¹³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

¹¹⁴ Art. 21. A ação prevista nesta lei prescreve em 5 (cinco) anos.

¹¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

¹¹⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

já existia a Lei nº 6.938/1981¹¹⁷, que versa sobre a Política Nacional do Meio Ambiente e traz importantes diretrizes a serem seguidas com a finalidade de preservação ambiental, conforme disposto em seu art. 2º¹¹⁸.

A fim de corroborar o argumento de que o meio ambiente é um direito fundamental, o Ministro citou diversas normas, que serão expostas a seguir. Nesse contexto, em 1972, nasceu a Declaração de Estocolmo das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano, que explicita o que o ecossistema é fundamental à vida humana. Em soma, ainda tiveram outros eventos importantes, como a Rio-92 e Rio +20. Diante disso, fica cristalino o entendimento que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é indisponível.

Ato contínuo, é necessário revelar os votos dos Ministros acerca da imprescritibilidade do dano ambiental. Nesse prisma, a prescrição é uma ferramenta que serve para fornecer uma segurança jurídica a quem cometeu um ilícito, já que evita a inércia indeterminada do titular da pretensão à reparação.

Todavia, há algumas situações no ordenamento jurídico que são imprescritíveis, devido à sua natureza que se sobrepõe ao princípio da segurança jurídica e, por conseguinte, precisam de uma tutela distinta. O Ministro Edson Fachin elucidou a matéria usando exemplos recentes das tragédias ambientais concernentes ao rompimento das barragens nas cidades de Mariana e Brumadinho, no estado de Minas Gerais. O recorte do voto no processo segue transcrito abaixo:

¹¹⁷ BRASIL. **Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1981. Acesso em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm. Disponível em: 18 de janeiro de 2022.

¹¹⁸ Art 2º - *A Política Nacional do Meio Ambiente tem por objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento sócio-econômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana, atendidos os seguintes princípios:*

I - ação governamental na manutenção do equilíbrio ecológico, considerando o meio ambiente como um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo;

II - racionalização do uso do solo, do subsolo, da água e do ar;

III - planejamento e fiscalização do uso dos recursos ambientais;

IV - proteção dos ecossistemas, com a preservação de áreas representativas;

V - controle e zoneamento das atividades potencial ou efetivamente poluidoras;

VI - incentivos ao estudo e à pesquisa de tecnologias orientadas para o uso racional e a proteção dos recursos ambientais;

VII - acompanhamento do estado da qualidade ambiental;

VIII - recuperação de áreas degradadas; (Regulamento)

IX - proteção de áreas ameaçadas de degradação;

X - educação ambiental a todos os níveis de ensino, inclusive a educação da comunidade, objetivando capacitá-la para participação ativa na defesa do meio ambiente.

Ressalte-se uma vez mais que a natureza do dano ambiental é inseparável da conclusão pela imprescritibilidade da pretensão reparatória, especialmente em se considerando sua faceta ressarcitória. A despeito da necessidade de manutenção das condições de vida para as gerações futuras, é mister asseverar que o tempo da natureza não acompanha o tempo jurídico ou o tempo processual. As condições para a efetiva reparação do dano independem de cálculos humanos, e sequer há garantias de que, perpetrado um dano ambiental, seja possível, mesmo ao longo de séculos, o retorno àquela condição primeira, antes do ilícito.

Assim, se por um lado, a impossibilidade de delimitação de data certa para a reparação efetiva ou mitigação do dano acabam por acarretar uma característica de continuidade e permanência dos efeitos referentes à lesão, por outro lado, a inviabilidade de determinação da extensão do dano no momento de sua perpetração também leva a concluir-se pela não aplicação do prazo prescricional infraconstitucional à pretensão reparatória do dano ambiental.

De fato, e apenas para ficar em um exemplo de gravidade ímpar, reverbera ainda em nossas mentes e corações os recentíssimos rompimentos das Barragens de Minérios localizadas nas cidades mineiras de Mariana e Brumadinho, bem como ainda nos causa inquietude a possibilidade de novos desastres em condições semelhantes, como narrado diariamente pela imprensa. O desastre de Mariana ocorreu em novembro de 2015, e o de Brumadinho em janeiro do ano corrente. Passados mais de três anos do primeiro rompimento, como bem discorre a União em seus Memoriais, ainda não se sabe a extensão dos danos já conhecidos, nem é possível mensurar os danos que ainda não se conhece, embora o termo a quo do ato danoso seja específico. Da mesma forma, a imprevisibilidade dos danos decorrentes do rompimento dada barragem em Brumadinho é notória, e sequer a totalidade dos corpos das centenas de pessoas que perderam suas vidas foi encontrada. (RE 654833, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-157 DIVULG 23-06-2020 PUBLIC 24-06-2020)

Por fim, o julgamento do RE nº 654.833 apreciou o Tema nº 999 da repercussão geral e extinguiu o processo com resolução de mérito. Desse modo, com a maioria dos votos, entendeu-se pela constitucionalidade da imprescritibilidade dos danos ao meio ambiente. Isto posto, fixou-se a seguinte tese: "*É imprescritível a pretensão de reparação civil de dano ambiental*".

CONCLUSÃO

O presente trabalho demonstra a necessidade de a mudança da conduta humana no que concerne o Meio Ambiente ser preconizada e integrada pelo Direito Tributário.

Buscou-se a apresentação de um panorama acerca da tributação ambiental no Brasil, analisando brevemente as funções do tributo, com especial atenção a finalidade extrafiscal como meio de incentivar a adoção de comportamentos que visem a preservação ecológica.

Diante disso, deve-se considerar a preservação ambiental como requisito essencial para uma vida com substancial qualidade. Com consciência daquilo que as presentes gerações pretendem deixar às gerações futuras, não existe como negligenciar os instrumentos postos à disposição.

Foram abordados, em especial, os princípios presentes no Direito Ambiental e como estes são tratados pela legislação vigente, contando ainda com proteção constitucional. Considerando que para expor como o Direito Tributário pode ser utilizado como meio de preservar o meio ambiente, fez-se necessário identificar e distinguir as funções do tributo.

Assim, pelo exposto, o presente estudo procurou fazer uma análise da implementação das normas tributárias, de modo a examinar a possibilidade de utilização dos tributos tendo como finalidade a proteção e preservação ambiental, o que muitos autores costumam chamar de “tributação ambiental” ou “tributação ambientalmente orientada”.

Para isso, foi realizada uma análise inicial acerca do panorama atual relativamente à questão ambiental e às proteções vigentes tanto no ordenamento nacional, quanto as proteções estipuladas em âmbito global, de forma sucinta, além de um breve exame acerca de como vem sendo tratada a questão do desenvolvimento econômico ambientalmente sustentável, visto que o mesmo acarreta mudanças na obtenção de recursos e forma de produção há muito estabelecida.

Em seguida, apresentou-se as formas pelo qual tributação ambiental brasileira é empregada atualmente, seja por meio da tributação extrafiscal, com a concessão de incentivos

fiscais, como é o caso do ICMS ecológico, da cobrança de tributos, os impostos com fins ambientais, e também a finalidade das taxas, como a Taxa de Controle de Fiscalização Ambiental (TCFA).

Posteriormente, por meio de uma análise jurisprudencial, com base em um compilado de julgados referente ao tema, com foco especial na taxa de fiscalização ambiental instituída pelos estados, notadamente discutida no âmbito dos julgamentos das ADI nº 4.785, ADI nº 5.374 e ADI nº 5.489, realizou-se uma ponderação acerca da constitucionalidade desta, discutindo-se a competência dos estados-membros para instituição das referidas taxas.

Além disso, analisou-se importante julgado, o qual teve sua repercussão geral reconhecida, que entendeu pela imprescritibilidade da reparação aos danos ambientais, formando precedente de extrema relevância na esfera ambiental.

Por fim, vale citar a conclusão a que chega Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹¹⁹, o que corrobora com o defendido no presente trabalho:

Em face das razões expostas, pode-se concluir que o número de tributos ambientais atualmente existente no ordenamento jurídico brasileiro é bastante reduzido. De outro lado, há uma razoável abertura no texto constitucional para a inserção de elementos ecológicos nas exações ordinárias, principalmente nos impostos. De igual maneira, nada impede a realização de iniciativas dos entes federados no sentido de conceder benefícios fiscais para estimular a realização de condutas de preservação do meio ambiente.

Nesse sentido, torna-se evidente que o Direito Tributário possui uma importante contribuição a oferecer à defesa do Meio Ambiente. Assim, é necessário avançar no que concerne a tributação ambiental, especialmente em sua vertente extrafiscal, indutora de comportamentos não degradadores.

Afinal, pelo que foi analisado, do ponto de vista do Direito Tributário, realmente parece ser o objetivo da Constituição Federal, ao prestigiar o Meio Ambiente com a guarida constitucional, garantir sua proteção.

¹¹⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 338

Assim, visto que trabalhando-se com um conceito amplo sobre o meio ambiente há o risco da criação de diversas figuras a título de “tributo ambiental” com fins apenas de aumentar a arrecadação do ente, se torna imprescindível a afetação da receita dos tributos ambientais a finalidades preservacionistas, de modo a garantir um direcionamento e resguardar as políticas públicas de defesa do Meio Ambiente, em prol das gerações presentes e sobretudo futuras.

Para além disso, o propósito primordial do presente trabalho era mostrar que o ordenamento jurídico pátrio possui, a sua disposição, ferramentas capazes de modificar o direcionamento do país, no que concerne a proteção ambiental. Não obstante, restou claro que, apesar de existentes, tais instrumentos são subaproveitados.

Pelo exposto, ressalta-se a premência com que tal questão deve ser tratada pelos entes federativos. Afinal, nos termos do preceito constitucional já amplamente analisado ao longo deste trabalho, todos possuem direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, mas esse direito não será concretizado caso não haja a colaboração entre todas as esferas, inclusive a individual.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACSELRAD, Henri. **Discursos da Sustentabilidade Urbana**. In: Revista Brasileira de Estudos Urbanos e Regionais, Campinas, 1999.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO, 2016.

AMADO, Frederico Augusto Di Trindade. **Direito ambiental esquematizado**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

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

BELEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até Emenda Complementar nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. Malheiros, São Paulo, 1994.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15 maio 2021.

BRASIL. **Decreto nº 7.746, de 05 de junho de 2012**. Regulamenta o art. 3º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, para estabelecer critérios e práticas para a promoção do desenvolvimento nacional sustentável nas contratações realizadas pela administração pública federal direta, autárquica e fundacional e pelas empresas estatais dependentes, e institui a Comissão Interministerial de Sustentabilidade na Administração Pública – CISAP. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 9, 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7746.htm. Acesso em: 21 jan. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Lei Complementar Estadual 59, de 01 de outubro de 1991. Dispõe sobre a repartição de 5% do ICMS, a que alude o art. 2º da Lei 9.491/90, aos municípios com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental, assim como adota outras providências. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/pr/lei-complementar-n-59-1991-parana-dispoe-sobre-a-reparticao-de-5-do-icms-a-que-alude-o-art-2-da-lei-n-9491-90-aos-municipios-com-mananciais-de-abastecimento-e-unidades-de-conservcao-ambiental-assim-como-adota-outras-providencias>. Acesso em: 17 dez. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, 4 de maio de 2000. LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, Brasília, 24 p., maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 140, de 8 de dezembro de 2011. Fixa normas, nos termos dos incisos III, VI e VII do caput e do parágrafo único do art. 23 da Constituição Federal, para a cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção das paisagens naturais notáveis, à proteção do meio ambiente, ao combate à poluição em qualquer de suas formas e à preservação das florestas, da fauna e da flora; e altera a Lei no 6.938, de 31 de agosto de 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp140.htm. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário.** Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em: 14 dez. 2021.

BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1981. Acesso em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm. Disponível em: 18 jan. 2022.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 8269, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000. Institui a Taxa de Serviços Administrativos - TSA, em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa, estabelece preços a serem cobrados pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - Ibama, cria a Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9960.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000.** Altera a Lei no 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110165.htm. Acesso em: 21 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 1, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 10 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.149, de 5 de maio de 2021.** Institui o Formulário Nacional de Avaliação de Risco, a ser aplicado à mulher vítima de violência doméstica e familiar. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/33803235/publicacao/33803365>. Acesso em: 11 jan. 2022.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.086/2012.** Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01j9wrjpd750ab1mi8lqgujprae34934111.node0?codteor=1003960&filename=PL+4086/2012. Acesso em: 12 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.785.** Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. Decisão julgada em 05/06/2012, DJe 11/06/2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 5.374.** Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. Acórdão julgado em 24/02/2021, publicado em 12/03/2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 5.489.** Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. Acórdão julgado em 24/02/2021, publicado em 12/03/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 113.4541.** Relator: Ministro GILMAR MENDES. Acórdão julgado em 30/05/2018, publicado em 05/06/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 218.287.** Relator: Ministro DIAS TOFFOLI. Acórdão julgado em 30/06/2017, DJe 09/08/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 654.833.** Relator: Ministro ALEXANDRE DE MORAES. Acórdão julgado em 20/04/2020, publicado em 24/06/2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso Futuro Comum.** 2. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1991.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos.** São Paulo: Saraiva, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil.** In: TORRES, H. T. (Org.). **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Tributação Ambiental**. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). **Direito ambiental em evolução**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2004.

DERANI, Cristiane. **Meio ambiente ecologicamente equilibrado**: direito fundamental e princípio da atividade econômica. In: FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **Temas de direito ambiental e urbanístico**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DERZI, Misabel. **As finalidades extrafiscais do tributo**. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

Editor, O. Declaração do Rio de Janeiro. Estudos Avançados, 6(15), 1992. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/eav/article/view/9590>. Acesso em: 22 set. 2021.

FERRAZ, Roberto. **Tributação e meio ambiente**: o *green tax* no Brasil. Revista de Direito Ambiental. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 8. n. 31, 2003.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Manual de direito ambiental e legislação aplicável**. 2. ed. São Paulo: Editora Max Limonade, 1999.

GONÇALVES, Weber Busgaib. **Tributação ambiental no Brasil**: política de estado à luz dos limites constitucionais. Fortaleza: UFC, 2020. 122 f. Dissertação (Mestrado em Direito) Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010.

MACHADO, Paulo Affonso Leme Machado. **Direito ambiental brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MILARÉ, Édís. **Direito do ambiente**: doutrina, prática, jurisprudência, glossário. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 45.936, de 23 de março de 2012**. Estabelece o Regulamento da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM - e dispõe sobre o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - CERM. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=239665>. Acesso em: 25 jan. 2022.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 45.958, de 26 de abril de 2012**. Altera o Decreto nº 45.936, de 23 de março de 2012, que estabelece o Regulamento da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM - e o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - CERM. Disponível em:

http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2012/d45958_2012.html. Acesso em: 25 jan. 2022.

MINAS GERAIS. **Lei nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011**. Institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM - e o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - Cerm. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=142607>. Acesso em: 26 jan. 2022.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: a função do Tributo na proteção do meio ambiente**. 1. ed., 4. tir. Curitiba: Juruá, 2006.

MONTERO, Carlos E. Peralta. **O fundamento e a finalidade extrafiscal dos tributos ambientais**. In: MOTA, Maurício (coord.). Fundamentos teóricos do direito ambiental. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paul: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

OLIVEIRA, Rafael Santos de. O papel da *soft law* na evolução da proteção internacional do meio ambiente. **Revista 80**, 1 de setembro de 2010. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-ambiental/o-papel-da-soft-law-na-evolucao-da-protecao-internacional-do-meio-ambiente>. Acesso em: 26 set. 2021.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano**. Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano. Estocolmo, 1972.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – O.C.D.E. **Economic Instruments of Environmental protection**. Paris, 1989.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

PARÁ. **Lei nº 8.091, de 29 de dezembro de 2014**. Institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – TFRH, e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos – CERH. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/2014/12/30/l-e-i-no-8-091-de-29-de-dezembro-de-2014-publicado-no-doe-no-32-796-de-30122014>. Acesso em: 25 jan. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 35745, de 06 de junho de 2012**. Disponível em: https://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/42362Dec%2035745_2012.pdf. Acesso em: 19 dez. 2021.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 7.184, de 30 de dezembro de 2015**. Institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Geração, Transmissão e ou Distribuição de Energia Elétrica de Origem Hidráulica, Térmica e Termo nuclear - TFGE no Rstado do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=314770>. Acesso em: 25 jan. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Paula Luiza Germano; GIANNETTI, Leonardo Varella. **ADIn 4.785: O suspense em torno do julgamento da TFRM Mineira**. Migalhas, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/342516/adin-4-785-o-suspense-em-torno-do-julgamento-da-tfrm-mineira>. Acesso em: 13 fev. 2022.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. 1. ed., 2. tir. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

THE POLLUTERPAYS PRINCIPLE – Definitions, Analysis, Implementation, publicação da O.C.D.E. – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Paris, 1975.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Da relação de competências constitucionais tributária e ambiental** – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, H. T. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Conceito Constitucional de Tributo**. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

TRENNEPOHL, Terence. **Manual de direito ambiental**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

TRINDADE, Antônio A. Cançado. **Direitos humanos e meio ambiente**: paralelos dos sistemas de proteção internacional. Porto Alegre: Fabris. 1993.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **Tributação ambiental**: aspectos práticos e teóricos. In: PESQUISA E DEBATE – Revista do Programa de Estudos de Pós-Graduação em Economia Política. São Paulo: Departamento de Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da PUC-SP, vol. 14, n.1. 2003.

TUPIASSÚ, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental**: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Belém: Universidade Federal do Pará – UFPA; Centro de Ciências Jurídicas, 2003.

WWF. **Índice Planeta Vivo 2020** – Reversão da curva de perda de biodiversidade. Almond, R. E. A.; Grooten, M.; Petersen, T. (eds.) WWF, Gland, Suíça, 2020.