



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**JOSÉ NILTON CARVALHO PEREIRA FILHO**

**A EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS NA PROTEÇÃO  
DO MEIO AMBIENTE**

Salvador  
2014

**JOSÉ NILTON CARVALHO PEREIRA FILHO**

**A EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS NA PROTEÇÃO  
DO MEIO AMBIENTE**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Laís Gramacho

Salvador  
2014

**TERMO DE APROVAÇÃO****JOSÉ NILTON CARVALHO PEREIRA FILHO****A EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS NA PROTEÇÃO  
DO MEIO AMBIENTE**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2014

## RESUMO

O presente trabalho discorre acerca do atual panorama ambiental em que nosso planeta vive. Neste sentido, é demonstrado como a degradação ambiental vem sendo intensificada ao longo dos séculos, até os dias atuais. É apresentado também como surgiu a preocupação do homem em relação a tal fenômeno, bem como a evolução do direito ambiental, através dos congressos e tratados internacionais, a partir da década de 60. Apesar de hoje diversas leis e tratados disporem acerca da proteção ambiental, estamos longe de atingir um nível satisfatório em relação a um meio ambiente equilibrado, onde o homem tenha uma relação saudável com a natureza. É fundamental então, que o homem reverta esta situação, pois em uma última análise, é totalmente dependente do próprio meio ambiente. Assim, um dos mecanismos que o ser humano possui, e que tem extrema força coercitiva, é a tributação. Neste trabalho, é apresentado o que é o tributo, bem como os princípios específicos que o norteia. A tributação pode ser usada com duas finalidades, a fiscal e a extrafiscal. A tributação com finalidade extrafiscal, que é o objeto deste trabalho, é utilizada com intuito primordial de estimular e desestimular comportamentos que não são benéficos para a sociedade. Assim, o Estado pode se valer da extrafiscalidade, através de mecanismos como a seletividade, a progressividade e a isenção fiscal, para induzir condutas que sejam benéficas ao meio ambiente. Por fim, é demonstrado medidas já existentes que atendem a extrafiscalidade ambiental, bem como os benefícios gerados por elas.

**Palavras-chave:** Direito ambiental; Direito tributário; Extrafiscalidade; Princípios tributários; Proteção ao meio ambiente.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal da República
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
IE	Imposto sobre exportação
II	Imposto sobre importação
IOF	Imposto sobre operações financeiras
IPI	Imposto sobre produto industrializado
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR	Imposto sobre a renda
ISS	Imposto sobre serviços
ITBI	Imposto sobre transmissão de bens inter vivos.
ITCMD	Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
ONU	Organização das Nações Unidas
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	07
<b>2 O DIREITO AMBIENTAL</b>	09
2.1 A QUESTÃO AMBIENTAL	09
2.2. O DESENVOLVIMENTO DO DIREITO AMBIENTAL	12
<b>2.2.1 Convenções, tratados e legislações ambientais</b>	13
2.3 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL APLICÁVEIS AO TEMA	18
<b>2.3.1 Princípio do direito humano fundamental de viver em um meio ambiente ecologicamente equilibrado</b>	21
<b>2.3.2 Princípio da precaução</b>	23
<b>2.3.3 Princípio da prevenção</b>	26
<b>2.3.4 Princípio do poluidor-pagador</b>	27
<b>3 A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL</b>	30
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	30
3.2 O TRIBUTO	31
<b>3.2.1 Conceito de tributo</b>	32
<b>3.2.2 As espécies tributárias</b>	34
<b>3.2.3 As funções do tributo</b>	37
3.3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	40
<b>3.3.1 Princípio da estrita legalidade</b>	44
<b>3.3.2 Princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva</b>	48
<b>3.3.3 Princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório</b>	55
<b>4 A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL</b>	59
4.1 PRESSUPOSTOS	59
4.2 MECANISMOS DA EXTRAFISCALIDADE	65
<b>4.2.1 A seletividade</b>	66
<b>4.2.2 A progressividade nos impostos sobre a propriedade</b>	68
<b>4.2.3 As isenções</b>	75
4.3 OUTROS EXEMPLOS DE TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL	80
<b>5 CONCLUSÃO</b>	86

**REFERÊNCIAS**

## 1 INTRODUÇÃO

O impacto ao meio ambiente remonta à própria existência humana sobre a Terra. No entanto, há um vínculo perverso entre a técnica disponível em determinado momento histórico e o grau do impacto produzido pelo homem. Desse modo, o nível de conforto em que vive parte da sociedade contemporânea decorre da acentuada evolução tecnológica que se iniciou nos primórdios da Era Moderna, mediante o processo de industrialização e a utilização desenfreada dos recursos ambientais.

Na segunda metade do século passado, a degradação do meio ambiente alcançou níveis até então inéditos; de fato, o modo de vida perpetrado nos últimos tempos vem causando um grande desequilíbrio ecológico. O homem possui a responsabilidade de criar soluções para esses problemas, em garantia do direito à qualidade de vida das presentes e futuras gerações, o que somente se torna possível em um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Os Estados detêm importante papel a desempenhar nessa luta, através do estabelecimento de políticas públicas ambientais eficientes, que envolvam a repressão dos danos ao meio ambiente e especialmente a sua prevenção, tendo em vista que tais danos são em regra irreversíveis. O Brasil tem uma avançada legislação ambiental, a qual, entretanto, não vem sendo suficiente para a manutenção e recuperação do equilíbrio ecossistêmico, uma vez que é prioritariamente fundamentada em normas repressivas, dependentes de uma eficaz fiscalização administrativa, o que em regra não ocorre em nosso país.

Em face à elevada carga tributária nacional, a criação de tributos ambientais com intuito arrecadatório não seria o caminho indicado, pois iria sobrecarregar ainda mais as atividades econômicas do país. Dessa sorte, afigura-se com maior propriedade a utilização extrafiscal das exações já existentes no ordenamento jurídico pátrio, com vistas a promover o desenvolvimento sustentável.

Em linhas gerais, esse instrumento seria implementado através de benefícios fiscais para estimular a adoção de comportamentos sustentáveis, e no sentido inverso por meio de um maior ônus fiscal para as atividades lesivas ao equilíbrio ambiental, possibilitando a internalização dos custos impostos à sociedade pelos poluidores e usuários de recursos naturais.



O objetivo central do presente trabalho consiste em verificar de que forma a tributação extrafiscal pode ser aplicada em nosso país para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, iluminada pelos princípios jurídicos ambientais e tributários.

Para tanto, inicialmente serão delineadas as circunstâncias que levaram ao processo de conscientização ambiental, no qual ocorreu a gênese do Direito Ambiental e surgiu a noção de desenvolvimento sustentável. Ainda no primeiro capítulo, esse subsistema jurídico será objeto de análise, serão identificados seus princípios que dirigem a tributação ambientalmente orientada, e firmados os conceitos fundamentais que serão utilizados ao longo da monografia.

No segundo capítulo verificar-se-á em que consiste a tributação extrafiscal, através da conceituação de tributo, de suas espécies e funções, e precipuamente da delimitação do sistema constitucional tributário, cujas diretrizes governam a sua aplicação. No capítulo final, serão analisados os mecanismos tributários mediante os quais a extrafiscalidade ambiental pode ser implementada, como a seletividade, a progressividade e as isenções, e demonstrar-se-ão alguns exemplos da utilização dos tributos com essa função pelos entes federativos, com ênfase nos impostos. Finalmente, será apresentada a conclusão obtida com a realização dessa pesquisa, no intuito de que os objetivos ora propostos tenham sido atingidos.

O método de abordagem utilizado será o dedutivo, enquanto o método de procedimento adotado corresponde ao monográfico, mediante a revisão bibliográfica da doutrina, legislação e jurisprudência relativas ao Direito Ambiental e Tributário, bem como a outras áreas relacionadas ao objeto de estudo.

O tema possui acentuada relevância, uma vez que a recuperação do equilíbrio ambiental é fundamental para o futuro da humanidade. Como proclama a Constituição Federal de 1988, é direito de todos viver em um meio ambiente ecologicamente equilibrado, cabendo ao Poder Público e à coletividade a sua defesa. No entanto, há carência de mecanismos eficientes que assegurem esse direito, e a tributação extrafiscal desponta como um instrumento eficaz para atender a essa demanda, concretizando o desenvolvimento sustentável e garantindo desse modo a qualidade de vida das presentes e futuras gerações.

## 2 O DIREITO AMBIENTAL

### 2.1 A QUESTÃO AMBIENTAL

Entre os maiores desafios impostos ao ser humano nesse século, está o de compatibilizar o desenvolvimento econômico com o equilíbrio ecológico e a equidade social; ou seja, promover o desenvolvimento sustentável.

A degradação ambiental sempre existiu nas sociedades humanas. O homem depende umbilicalmente do meio ambiente para sua sobrevivência e evolução, e assim sempre o explorou para tal. Tais relações entre homem e natureza são atividades fundamentais para as mais diversas sociedades, representadas principalmente pela agropecuária, pela geração de energia e pelas atividades industriais, demandando um conjunto de recursos naturais – o solo agrícola e os minerais, os recursos hídricos e florestais, bem como a atmosfera – para sua realização.<sup>1</sup>

A questão ambiental corresponde à compreensão conjunta dos processos de apropriação dos recursos naturais e de industrialização, que possuem a finalidade de atender aos padrões de produção e consumo da sociedade atual e geram a degradação ambiental.

É certo que o impacto ambiental decorre da própria existência do homem na terra. Porém, com as revoluções tecnológicas, científicas e filosóficas ocorridas entre os séculos XVII e XIX, houve uma extrapolação deste impacto ambiental promovido pelo homem. Com as novas técnicas industriais, a produção chegou a níveis inimagináveis para séculos anteriores, o padrão de consumo, que está umbilicalmente ligado a produção, também cresceu, um estimulando o crescimento do outro de forma simultânea, seguindo a lógica capitalista também consolidada neste período.

Com a formação do paradigma cartesiano-newtoniano, houve uma decisiva mudança nas bases filosóficas e científicas do Ocidente, levando a uma grande

---

<sup>1</sup> PHILIPPI JR., Arlindo *et al.* *Gestão ambiental municipal: subsídios para estruturação de sistema municipal de meio ambiente*. Salvador: CRA, 2004, p.3.

evolução no modo de vida do ser humano. Os ideais iluministas e renascentistas foram essenciais para a superação dos dogmas da Idade Média, dando início à Era Moderna. No entanto, consequências negativas também foram produzidas por esse novo paradigma, que possui como um de seus pilares o antropocentrismo – cosmovisão segundo a qual o homem é o centro do universo – e a separação radical entre o ser humano e a natureza.<sup>2</sup> Dentre tais adversidades está a dilapidação crescente do meio natural, pois desde a primeira Revolução Industrial os impactos ambientais causadas pelo homem vêm progredindo num ritmo bastante acelerado.

Devido às novas técnicas industriais, a produção alcançou níveis outrora inimagináveis; o padrão de consumo, umbilicalmente ligado àquela, é cada vez maior. Por outro lado, os avanços na medicina e no saneamento levaram ao aumento da população e ao crescimento vertiginoso da urbanização – que ocorre na maioria das vezes de forma caótica.

Apesar das conquistas dos últimos séculos, a desigualdade social é gritante em nosso planeta. Grande parte da população mundial ainda vive em condições precárias, sofrendo de fome e outros males. Mesmo sendo os países desenvolvidos historicamente os grandes consumidores de recursos naturais, há uma ligação perversa entre pobreza e degradação ambiental, devido à necessidade de sobrevivência e falta de acesso à educação. Desta forma, as populações pobres exploram a natureza para sobreviver, mas em consequência da excessiva exploração ocorre o esgotamento do meio ambiente natural, o que acaba elevando ainda mais a pobreza dessas populações. Em relação a esse fenômeno, assevera Paulo de Bessa Antunes que:<sup>3</sup>

A questão moderna do meio ambiente está indissolúvelmente vinculada ao problema da melhor repartição de renda entre os diversos países, à melhoria das condições de vida das populações marginalizadas. O fato é que um subproduto cruel do desenvolvimento capitalista foi que o Norte industrializado praticamente destruiu os seus recursos naturais e busca impedir que o mesmo ocorra no Sul, temendo um colapso global. Por outro lado, esse mesmo Norte adquire as matérias-primas do Terceiro Mundo pagando preços irrisórios, obrigando uma destruição mais acelerada para que os países pobres possam adquirir divisas para devolvê-las aos países ricos e bancos, sob forma de pagamento da dívida

---

<sup>2</sup> Cf. CAPRA, Fritjof. *O ponto de mutação*. 21.ed. São Paulo: Cultrix, 2000.

<sup>3</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental como Direito econômico. Análise Crítica*. Revista de Informação Legislativa, a. 29, n. 115, p.301.

externa. Esse círculo vicioso é, possivelmente, o maior problema ambiental vivido pela humanidade.

Desses fatores, aliados ao modelo de crescimento econômico selvagem, decorrem inúmeros impactos ambientais negativos: do início da primeira Revolução Industrial, no século XVIII, até o final do século passado, a população mundial aumentou oito vezes, sendo que cinco bilhões e meio de pessoas já habitavam a Terra até esse período. A produção industrial aumentou mais de cem vezes, e a diversidade das espécies está mais ameaçada do que nunca.<sup>4</sup> Em menos de duzentos anos, o planeta perdeu cerca de seis milhões de quilômetros quadrados de florestas. A utilização da água passou de 100 km<sup>3</sup>/ano para 3.600 km<sup>3</sup>/ano, e o volume de sedimentos triplicou nos principais rios, em decorrência do volume de terra desgastada pelos processos erosivos. Os gases de efeito estufa acumulam-se na atmosfera, e a chuva ácida causa danos tanto aos ecossistemas aquáticos quanto aos terrestres.<sup>5</sup>

Segundo a Avaliação Ecosistêmica do Milênio, pesquisa encomendada pela ONU a especialistas de diversos campos do conhecimento, a redução no nível das águas de rios e lagoas para os fins de irrigação, consumo doméstico e industrial dobrou nos últimos quarenta anos; mais áreas de terra foram convertidas em lavouras desde 1945 do que nos séculos XVIII e XIX somados, e aproximadamente 24% da superfície terrestre foi transformada em sistemas de cultivo; desde aproximadamente 1980, perdeu-se o equivalente a 35% dos manguezais, 20% dos recifes de coral do mundo foi destruído e outros 20% estão em estado de alta degradação; além disso, o ritmo de extinção das espécies foi acelerado, e a poluição atmosférica vem causando acentuadas mudanças climáticas.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> KRANZ *apud* LIMA, Ana Cristina Farias. *Carcinicultura marinha no litoral da Bahia: licenciamento ambiental como instrumento para a sustentabilidade*. 2004. 160f. Dissertação (Mestrado em Política e Gestão Ambiental) – Centro de Desenvolvimento Sustentável, Universidade de Brasília, 2004.

<sup>5</sup>. *A questão ambiental*. Disponível em: <[http://www.cimm.com.br/portal/material\\_didatico/3661-introducao#.UySrcX88MSA](http://www.cimm.com.br/portal/material_didatico/3661-introducao#.UySrcX88MSA)>. Acesso em: 02 mar. 2014.

<sup>6</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Avaliação ecosistêmica do milênio*. Disponível em: <<http://www.maweb.org/proxy/document.433.aspx>>. Acesso em: 21 abr. 2014.

## 2.2 O DESENVOLVIMENTO DO DIREITO AMBIENTAL

Como se sabe, o Direito possui como finalidade tornar a convivência humana possível, através da ordenação das relações intersubjetivas. É por excelência um produto da sociedade, e está intrinsecamente ligada a esta: *ubi societas, ibi jus*. Na lição de Miguel Reale,<sup>7</sup>

Podemos, pois, dizer, sem maiores indagações, que o Direito corresponde à exigência essencial e indeclinável de uma convivência ordenada, pois nenhuma sociedade poderia subsistir sem um mínimo de ordem, de direção e solidariedade. É a razão pela qual um grande jurista contemporâneo, Santi Romano, cansado de ver o Direito concebido apenas como regra ou comando, concebeu-o antes como “realização de convivência ordenada”.

Como demonstrado, o modelo de vida adotado pela civilização ocidental é uma das principais causas da atual crise ambiental. O Direito não poderia ficar inerte diante desse problema, que passou a ameaçar de forma concreta a qualidade de vida do ser humano. Como já afirmava Dührenmatt, “quando uma sociedade entra em conflito com o seu presente produz leis”.<sup>8</sup> Por isso, surgiu a tutela jurídica do meio ambiente, que é promovida pelo Direito Ambiental.

O Direito Ambiental é uma resposta à crise ambiental em que vivemos. Suas normas possuem a finalidade de re-orientar a conduta humana em relação à natureza, de forma a garantir uma adequada qualidade de vida, mediante o equilíbrio ecológico. Envolve, em última análise, a modificação do sistema de produção e consumo atual, caracterizado pelo desperdício e utilização irracional dos recursos naturais.

Então, a tutela legal ambiental é de extrema importância, pois é um mecanismo de garantia que a sociedade tenha um meio ambiente preservado e equilibrado. É através do Direito Ambiental, com seus princípios e regras, que a sociedade busca por fim a proteção ao meio ambiente, e isto se inicia em âmbito global através das convenções e tratados mundiais acerca da proteção ambiental.

---

<sup>7</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.2.

<sup>8</sup> Dührenmatt *apud* DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.80.

### 2.2.1 Convenções, tratados e legislações ambientais

A preocupação em nível mundial com a questão ambiental só começa a surgir a partir da década de 1960, tendo a reunião de Founex, em 1971 na Suíça, a origem de um importante documento acerca das condições ambientais de todo o planeta, formada por diversos especialistas e cientistas dos mais variados países, servindo de informação para futuros encontros ambientais. A 1ª Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento Humano, promovida pela ONU em Estocolmo, no ano de 1972 teve como objetivo a análise da poluição ambiental e a ameaça à natureza, como pontua Édis Milaré:<sup>9</sup>

A Conferência foi resultado da percepção das nações ricas e industrializadas da degradação ambiental causada pelo seu modelo de crescimento econômico e progressiva escassez de recursos naturais. Alguns países chegaram a propor uma política de “crescimento zero”, visando a salvar o que não havia sido ainda destruído. Todavia, o resultado final dessa política seria desastroso: os ricos continuariam sempre ricos e os pobres estariam condenados a permanecer irremediavelmente pobres. O Brasil, em pleno regime militar autoritário, liderou um grupo de países que pregava a tese oposta, a do “crescimento a qualquer custo”.

Neste período, houve um confronto entre os interesses das nações ricas e desenvolvidas e os países em desenvolvimento, como o Brasil. Estes não tinham qualquer preocupação com a questão ambiental, defendendo o crescimento econômico a qualquer custo como solução para o desenvolvimento socioeconômico, o que por si só combateria a pobreza e produziria uma melhor qualidade de vida, a exemplo do processo de desenvolvimento das nações industrializadas. Essa foi inclusive a posição brasileira, expressa no bordão “que venha a poluição, desde que as fábricas venham com ela”. O economista Ignacy Sachs resume o contexto da época:<sup>10</sup>

No início dos anos 70, duas correntes diametralmente opostas se confrontavam. Os defensores do crescimento a qualquer preço percebiam o meio ambiente como sendo um mero capricho de burgueses ociosos, ou então como mais um obstáculo colocado ao avanço dos países do hemisfério sul em processo de industrialização. Segundo eles, haveria tempo de sobra para nos ocuparmos do meio ambiente, a partir do momento em que os países periféricos atingissem os níveis de renda *per capita* dos países do centro. No outro extremo, os profetas da catástrofe que anunciavam o apocalipse para o dia seguinte dividiam-se em duas facções: por um lado, aqueles que apregoavam o fim iminente em consequência do

---

<sup>9</sup> MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*. 8.ed.rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p.53.

<sup>10</sup> SACHS, Ignacy. *Do crescimento econômico ao ecodeenvolvimento*. Disponível em: <[http://www.cfh.ufsc.br/~nmd/do\\_crescimento\\_economico\\_ao\\_ecod.htm](http://www.cfh.ufsc.br/~nmd/do_crescimento_economico_ao_ecod.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2014.

esgotamento dos recursos naturais; e por outro, aqueles que anteviam a chegada da catástrofe em consequência da poluição excessiva.

Da conferência de Estocolmo surgiu a *declaração do meio ambiente*, que contém 26 princípios essenciais para a proteção ambiental. Esta declaração buscou desenvolver o direito ao meio ecologicamente equilibrado para todos, e serviu como marco para o início da tutela ambiental em âmbito mundial. Esta declaração influenciou inclusive a constituição federal brasileira de 1988 em seu capítulo referente ao meio ambiente.<sup>11</sup>

Após a conferência de Estocolmo, o Brasil, apesar da forma tímida, começa a criar leis que visam a proteção ao meio ambiente, como a criação da Secretaria Especial do Meio Ambiente (SEMA) em 1973 através do decreto 73.030, a Lei de política Nacional do Meio ambiente, lei 6938/81, que criou o sistema Nacional do Meio ambiente (SISNAMA). A Lei 7.735/89 foi a responsável do surgimento do IBAMA. Este órgão autárquico exerce diversas funções, como a fiscalização e controle ambiental.

Em 1983 a ONU criou a Comissão Mundial sobre Meio ambiente e desenvolvimento, com o intuito de preparar alternativas para o desenvolvimento econômico e ambiental em conjunto, através do chamado desenvolvimento sustentável.

O desenvolvimento sustentável é aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade das gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades. Esse modelo de desenvolvimento contém dois conceitos-chaves: o de “necessidades”, especialmente as necessidades essenciais da população pobre, que deve receber prioridade máxima; e “a noção das limitações que o estágio de tecnologia e da organização social impõe ao meio ambiente, impedindo-o de atender as necessidades presentes e futuras”. Conforme o Relatório,<sup>12</sup>

Em essência, o desenvolvimento sustentável é um processo de transformação no qual a exploração dos recursos, a direção dos investimentos, a orientação do desenvolvimento tecnológico e a mudança institucional se harmonizam e reforçam o potencial presente e futuro, a fim de atender às necessidades e aspirações humanas.

Ou seja, o desenvolvimento sustentável é uma busca pela compatibilização entre o crescimento econômico, a proteção do meio ambiente e a justiça social. Segundo suas diretrizes, a utilização dos recursos naturais deve ser feita de forma racional e

---

<sup>11</sup> SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.59.

<sup>12</sup> COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. *Nosso futuro comum*. 2.ed. Rio de Janeiro: FGV, 1991, p.46-49.

de acordo com a capacidade de suporte dos ecossistemas, atendendo às necessidades atuais, mas permitindo que as futuras gerações tenham condições de atender às suas próprias. Nesse contexto, leciona Cristiane Derani: <sup>13</sup>

As atividades que visam a uma vida melhor no presente não podem ser custeadas pela escassez a ser vivida no futuro. Para tanto, apresentam-se, como elementos a serem trabalhados, os seguintes fatores de produção: natureza, capital, tecnologia; os quais deverão ter sua dinâmica vinculada às aspirações presentes sem danificar possíveis interesses futuros. Quando se usa a expressão desenvolvimento sustentável, tem-se em mente a expansão da atividade econômica vinculada a uma sustentabilidade tanto econômica quanto ecológica. Os criadores da expressão desenvolvimento sustentável partem da constatação de que os recursos naturais são esgotáveis. Por outro lado apóiam-se no postulado de que o crescimento constante da economia é necessário para expandir-se o bem estar no mundo.

De acordo com Ignacy Sachs, “o conceito de desenvolvimento sustentável acrescenta uma outra dimensão – a sustentabilidade ambiental – à dimensão da sustentabilidade social”. A sustentabilidade ambiental é baseada no imperativo ético de solidariedade sincrônica com a geração atual e diacrônica com as gerações futuras, nos impelindo a eliminar o crescimento selvagem obtido ao custo de elevadas externalidades negativas, tanto sociais quanto ambientais.<sup>14</sup> Sachs salienta ainda que o desenvolvimento sustentável é constituído por cinco dimensões: <sup>15</sup>

*A dimensão social* – que se entende como a criação de um processo de desenvolvimento sustentado por uma civilização com maior equidade na distribuição de renda e de bens, de modo a reduzir o abismo entre os padrões de vida dos ricos e dos pobres.

*A dimensão econômica* – que deve ser alcançada através do gerenciamento e alocação mais eficientes dos recursos e de um fluxo constante de investimentos públicos e privados.

*A dimensão ecológica* – que pode ser alcançada através do aumento da capacidade de utilização dos recursos, limitação do consumo de combustíveis fósseis e de outros recursos e produtos que são facilmente esgotáveis, redução da geração de resíduos e de poluição, através da conservação de energia, de recursos e da reciclagem.

*A dimensão espacial* – que deve ser dirigida para a obtenção de uma configuração rural-urbana mais equilibrada e uma melhor distribuição territorial dos assentamentos humanos e das atividades econômicas.

*A dimensão cultural* – incluindo a procura por raízes endógenas de processos de modernização e de sistemas agrícolas integrados, que

---

<sup>13</sup> DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.132.

<sup>14</sup> SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento incluyente, sustentado, sustentável*. Rio de Janeiro: Garamond, 2004, p.15.

<sup>15</sup> SACHS, Ignacy *apud* KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. *Gestão ambiental: um enfoque no desenvolvimento sustentável*. Disponível em: <<http://www.gestaoambiental.com.br/kraemer.php>>. Acesso em: 15 abr. 2014.



facilitem a geração de soluções específicas para o local, o ecossistema, a cultura e a área.

Para que se atinja o desenvolvimento sustentável, é necessária a concretização de dois princípios que estão estreitamente relacionados: a produção e consumo sustentáveis.

A produção e o consumo fazem parte do mesmo ciclo, alimentando-se reciprocamente. Quanto maior a voracidade dos consumidores, maior será a produção, e vice-versa. Portanto, não há produção sustentável sem uma modificação no atual padrão de consumo.

A produção, para ser sustentável, deve empregar tecnologias limpas, que consomem menos matéria-prima e energia e produzem menos resíduos. Por outro lado, o consumo sustentável depende da conscientização dos consumidores, que devem modificar seus hábitos e diferenciar as necessidades naturais das artificiais, impostas pelo mercado.

No ano de 1992, foi realizada no Brasil a 2ª Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, A Rio/92. Esta foi a maior conferência internacional em toda a história até então, onde se reafirmou os princípios da *Declaração do meio ambiente* editadas na conferência de Estocolmo, bem como trouxe o Brasil para mais perto da preocupação com o meio ambiente, servindo como influência para leis ambientais em todo país. Desta conferência surgiram importantes tratados internacionais, como a Convenção-Quadro sobre mudança climática e a Convenção sobre diversidade biológica.

Surgiu ainda através da Rio/92 a famosa agenda 21 global, um plano de ação que objetiva o desenvolvimento sustentável mundial no século XXI.

Em 1997 ocorreu no Japão a 3ª Conferência das Nações Unidas sobre Mudanças Climáticas, a qual deu origem ao Protocolo de Kyoto cujo propósito é a diminuição de gases de efeito estufa em todo planeta.

Em 2002, foi realizada a Conferência Mundial sobre o Desenvolvimento Sustentável, em Johannesburgo, na África do Sul, em que as nações mantiveram o compromisso de continuar buscando a implementação do desenvolvimento sustentável, reforçando a ordem ambiental internacional. A principal decisão tomada nessa

Conferência foi a celebração do Plano de Implementação, que privilegia os foros locais e regionais para resolver as pendências e conflitos ambientais.

Apesar do reconhecimento da necessidade do desenvolvimento sustentável, expresso em importantes documentos internacionais, ainda não há na política ambiental mecanismos consistentes que permitam sua implementação de fato. Nesse sentido, alerta Hugueneu Irigaray,<sup>16</sup>

A idéia de um desenvolvimento “que satisfaça as necessidades da geração presente, sem comprometer a capacidade das futuras gerações para satisfazer suas próprias necessidades” permanece como uma meta, cuja realização está limitada sobretudo pela falta de parâmetros adequados para quantificar a sustentabilidade. Ou a sustentabilidade traduz-se em decisões econômicas e ações políticas, fixando limites reais à utilização dos recursos naturais e emissão de poluentes, ou, do contrário, o desenvolvimento sustentável não terá sido senão um mito irrealizado que transmitiremos às gerações futuras, juntamente com um gigantesco passivo ambiental.

O desenvolvimento sustentável é uma idéia em construção, que depende de mecanismos eficazes para ser posto em prática. O presente trabalho possui como objetivo central analisar de que forma a tributação extrafiscal pode servir de instrumento para que esta idéia se transforme em realidade no Brasil, mediante o estímulo à adoção de comportamentos ecologicamente corretos pelos contribuintes.

A Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, a Rio+20, ocorrida em 2012 no Brasil, foi assim conhecida porque marcou os vinte anos de realização da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (Rio-92) e contribuiu para definir a agenda do desenvolvimento sustentável para as próximas décadas. Esta conferência teve como objetivo tratar sobre a economia verde no contexto do desenvolvimento sustentável e da erradicação da pobreza, e a estrutura institucional para o desenvolvimento sustentável. Esta conferência teve como destaque a participação maciça do setor empresarial reconhecendo o valor do capital natural e comprometendo-se a usar os recursos naturais de forma responsável.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> IRIGARAY, Carlos T. J. Hugueneu. O emprego de instrumentos econômicos na gestão ambiental. In: LEITE, José R. M.; BELLO FILHO, Ney de Barros (org.). *Direito ambiental contemporâneo*. São Paulo: Manole, 2004, p.53-54.

<sup>17</sup> DE PAULA, Caco. *Rio+20 teve grandes resultados*. Disponível em: <<http://planetasustentavel.abril.com.br/blog/riomais20/2012/07/03/rio20-teve-grandes-resultados>>. Acesso em: 07 mar. 2014.

Portanto, foi apenas no decorrer das últimas décadas do século passado que se iniciou o processo de formação da consciência ambiental. Esta percepção ocorre a partir do panorama da degradação do meio ambiente natural, em virtude do modelo de vida adotado pela civilização moderna, baseado na crença de que o crescimento econômico por si só traz qualidade de vida.

Porém, apesar do avanço tecnológico exponencial do século passado, a qualidade de vida do homem não aumentou. Pelo contrário, diminuiu, em razão da destruição sem precedentes da natureza, fonte da vida. Em verdade, o homem moderno perdeu o contato e a identificação com o meio ambiente, do qual, todavia, faz parte.

Dessa forma, a consciência social de que o crescimento econômico a qualquer custo tem de ser revisto, devendo haver conciliação entre o desenvolvimento econômico e o equilíbrio ecológico.

O Direito Ambiental, cujos princípios basilares serão analisados a seguir, então possui papel fundamental nesta conscientização social, ao tutelar o maior bem que o homem possui, e do qual esta intimamente ligado, o Meio Ambiente.

### 2.3 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL APLICÁVEIS AO TEMA

Consoante estabelecido nos dicionários, a palavra princípio advém do termo latino *principium*, e, em sentido vulgar, que dizer início, começo, origem, base, ponto de partida, causa primária, preceito, etc.

Com este entendimento, Celso Antônio Bandeira de Mello leciona que o princípio é o verdadeiro alicerce de um sistema, seu mandamento nuclear, que se reflete sobre diversas normas, compondo-lhes o espírito, sendo essencial para sua exata compreensão. Em verdade, o princípio define a racionalidade e a lógica do sistema normativo, é ele quem cria o todo unitário que tem por nome de sistema jurídico positivo.<sup>18</sup>

O Direito possui princípios próprios, dos quais os mais relevantes são os constitucionais. Os princípios jurídicos constituem a base do ordenamento jurídico, a

---

<sup>18</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 841-842.

parte permanente e eterna do Direito, e são também, o fator mutável que determina a sua evolução.<sup>19</sup>

A constituição federal é o topo do sistema jurídico, de sua pirâmide, elaborada por Kelsen, e todas as demais normas do ordenamento devem estar em harmonia com estas, como condição de validade. Para melhor compreensão disto, é necessária uma abordagem, ainda que superficial, do que seria norma e sistema jurídico.

Segundo o magistério de Miguel Reale, norma jurídica é uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta, que deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória.<sup>20</sup> Vale recordar que a norma não é simplesmente o texto legal, mas sim a *interpretação* obtida a partir de sua leitura sistemática. O sistema jurídico, por sua vez, pode ser conceituado como o conjunto integrado e ordenado de normas jurídicas, relacionadas entre si através de vínculos horizontais (coordenação) e verticais (fundamentação-derivação).<sup>21</sup>

As normas jurídicas, por sua vez, se subdividem em princípios e regras. Segundo Humberto Ávila, os princípios são normas que direcionam diretamente para um fim, com menor grau de comando e maior generalidade relativamente aos destinatários. As regras, por sua vez, possuem um maior grau de determinação da ordem e maior especificação dos destinatários, estabelecendo seus fins indiretamente.<sup>22</sup> Nesse contexto, assevera Ricardo Lobo Torres:<sup>23</sup>

Os princípios compartilham com os valores das características da generalidade e abstração, mas com menor intensidade. Enquanto os valores são idéias absolutamente abstratas, os princípios se situam no espaço compreendido entre os valores e as regras, exibindo em parte a generalidade daqueles e a concretude das regras. Os princípios podem ingressar no discurso constitucional, representando um primeiro estágio de concretização de valores; mas, se estiverem ausentes da escritura constitucional, nem por isso perderão os atributos característicos. Os valores são destituídos de eficácia imediata. Não pode o juiz sacar diretamente da idéia da justiça ou da segurança jurídica o fundamento de sua decisão. Os valores se concretizam, se atualizam e se expressam pelos princípios.

---

<sup>19</sup> PEREZ, Jesus González. *El principio de la buena fe en el Derecho Administrativo*. Real Academia de Ciencias Morales y políticas, Madrid, 1983, p. 45-46.

<sup>20</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.95.

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.169-180.

<sup>22</sup> ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v.1, n.4, p.21, jul. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 2 out. 2014.

<sup>23</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.21-22.

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, são mandamentos de otimização, que podem ser satisfeitos em graus variados. Já as regras são normas que serão sempre satisfeitas ou insatisfeitas. Se ela é válida, deve-se fazer aquilo que ela exige; nem mais, nem menos.<sup>24</sup>

Assim, os princípios são as normas fundamentais do sistema jurídico, sendo os constitucionais os mandamentos nucleares de todo o sistema, o seu alicerce.

No ordenamento brasileiro, o princípio constitucional fundamental é o da dignidade da pessoa humana, valor supremo em nosso sistema jurídico. Assim, o ser humano é a preocupação central do Direito pátrio, sendo que as normas devem ser produzidas tendo como finalidade maior assegurar a vida humana com dignidade, garantindo um mínimo de direitos fundamentais – o *mínimo existencial*.<sup>25</sup>

O sistema jurídico é uno, sendo que em seu interior há a formação de subsistemas interligados entre si, mas com características peculiares. O Direito Ambiental corresponde a um desses subsistemas, possuindo objeto próprio, bem como princípios específicos que conferem unidade e coerência ao conjunto de normas ambientais.

O artigo 225 da Constituição Federal é a fonte maior dos princípios jurídicos ambientais, os quais são diretrizes para a consecução do desenvolvimento sustentável, orientando a produção das normas e a hermenêutica do Direito Ambiental. Como os demais princípios jurídicos, podem ser explícitos, quando expressos no texto legal, ou implícitos, decorrentes da interpretação do sistema normativo.

Os princípios do Direito Ambiental foram concebidos inicialmente na Conferência de Estocolmo, em 1972. As Constituições nacionais passaram a reconhecer esses postulados, que vieram a ser ampliados e definitivamente consolidados na Declaração do Rio/92, sendo ratificadas na conferência Rio+20. No ordenamento jurídico brasileiro, estão ao redor do princípio da dignidade da pessoa humana, devendo ser interpretados e aplicados à luz deste, que é a pedra fundamental do sistema jurídico nacional.

---

<sup>24</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p.90-91.

<sup>25</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Direito civil: teoria geral*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p.136-137.

A sua importância na prática é grande, pois a tutela do meio ambiente é extremamente dinâmica, sendo que no cotidiano são comuns situações que ainda não estão abarcadas pela legislação, e esses casos são solucionados com base na principiologia do Direito Ambiental.<sup>26</sup> Na doutrina, não há consenso quanto à sua denominação e quantidade; não obstante, merecem destaque os seguintes princípios jurídicos ambientais:

- a) Princípio do direito humano fundamental;
- b) Princípio da precaução;
- c) Princípio da prevenção;
- d) Princípio do poluidor-pagador;
- e) Princípio do usuário-pagador;
- f) Princípio do desenvolvimento sustentável;
- g) Princípio democrático, que abrange o princípio da participação e o da informação;
- h) Princípio da reparação;
- i) Princípio da ubiquidade;
- j) Princípio do equilíbrio;
- l) Princípio da cooperação.

No presente trabalho, serão analisados os quatro primeiros princípios, por possuírem um maior vínculo com a tributação extrafiscal em prol do meio ambiente. Além deles, também deve ser ressaltado o princípio do desenvolvimento sustentável, devendo ser observado na formulação das políticas socioeconômicas em geral.

Os demais princípios também possuem grande importância na hermenêutica do Direito Ambiental, mas não têm vínculo direto com a temática desse estudo, e por isso não serão objeto de investigação.

### **2.3.1 Princípio do direito humano fundamental de viver em um meio ambiente ecologicamente equilibrado**

Esse princípio veio complementar o direito à vida, posto que uma das condições para a dignidade da pessoa humana é o meio ambiente equilibrado, que possibilite a vida *com qualidade*. É o princípio basilar do Direito Ambiental, do qual decorrem os demais, influenciando inclusive toda a legislação subjacente. Isso porque a dignidade da pessoa humana é o princípio fundamental do sistema jurídico pátrio;

---

<sup>26</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.22.

portanto, todas as normas jurídicas devem observá-lo, sendo que só há dignidade humana se houver qualidade de vida.

Cumprido salientar que não há consenso na doutrina a respeito da denominação desse princípio, controversa esta destituída de maiores implicações práticas, pois o conteúdo do mesmo é unânime entre os doutrinadores. Seu reconhecimento se deu inicialmente por meio do Princípio 1 da Declaração de Estocolmo de 1972, sendo consolidado pela Declaração do Rio em 1992, nos seguintes termos: “Os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza (Princípio 1).”

Além da Carta Magna de 1988, diversas Constituições modernas reconheceram esse princípio.<sup>27</sup> Após a sua concepção, deixou de ser suficiente o direito à vida pura e simplesmente, passando a ser um direito humano fundamental a vida com qualidade, o que só é possível em um ambiente ecologicamente equilibrado. A qualidade de vida, por sua vez, pressupõe o bem-estar físico, psíquico e espiritual, como leciona Paulo Affonso Leme Machado:<sup>28</sup>

Não basta viver ou conservar a vida. É justo buscar e conseguir a “qualidade de vida”. A Organização das Nações Unidas – ONU anualmente faz uma classificação dos países em que a qualidade de vida é medida, pelo menos, em três fatores: saúde, educação e produto interno bruto. A saúde dos seres humanos não existe somente numa contraposição a não ter doenças diagnosticadas no presente. Leva-se em conta o estado da Natureza – águas, solo, ar, flora, fauna e paisagem – para se aquilatar se esses elementos estão em estado de sanidade e de seu uso advenham saúde ou doenças e incômodos para os seres humanos.

A relação desse princípio com a tributação extrafiscal ambiental manifesta-se a partir de uma interpretação sistemática, visto que os demais princípios ambientais dele decorrem. Ademais, o principal motivo para a utilização dos tributos com essa função é a necessidade da restauração e manutenção do equilíbrio ambiental, condição para a vida humana com qualidade, que corresponde a um *direito humano fundamental*.

---

<sup>27</sup> Constituição de Portugal: art.66, n.1: todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender; Constituição da Espanha: art.45.1: todos tienen el derecho a disfrutar de un ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo; Além dessas, a Constituição da Argentina (Reforma de 1994, art. 41), Colômbia (1991, art. 79), Cabo Verde (1992, art. 70, §1º) e Paraguai (1992, art. 7º), dentre outras.

<sup>28</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.54.

### 2.3.2 Princípio da precaução

Também conhecido como princípio da cautela ou da prudência, constitui-se em um dos pilares estruturais do Direito Ambiental. Diante do quadro atual, em que o desenvolvimento sustentável é relegado a segundo plano e da devastação do meio ambiente em escala assustadora, prevenir a degradação do meio ambiente passou a ser preocupação constante de todos aqueles que buscam uma melhor qualidade de vida para as presentes e futuras gerações.

Os danos ambientais são, em regra, de difícil reparação, ou mesmo irreversíveis. Aquilo que a natureza construiu lentamente em milhares de anos, o homem destrói em poucos instantes. O equilíbrio dos ecossistemas é bastante sensível, o que dificulta ainda mais a recuperação do meio ambiente degradado. Além disso, o dano ambiental causa prejuízo à saúde do próprio ser humano, bem como coloca em risco a sobrevivência de espécies da fauna e da flora.

Por isso, a proteção jurídica do meio ambiente deve ser pautada necessariamente na precaução, com a finalidade de evitar a ocorrência dos danos ambientais. Além da difícil reparação, muitas vezes há grande dificuldade de comprovação da autoria desses danos, cujas características, somadas à importância do bem ambiental, levaram à adoção expressa da responsabilidade civil objetiva no âmbito do Direito Ambiental brasileiro, prevista no artigo 14, §1º, da Lei 6.938/81.

A característica marcante desse princípio é que devem ser tomadas medidas de precaução, mesmo que haja incerteza científica acerca da existência de ameaça de danos para o meio ambiente em decorrência de determinada atividade. Nesse sentido, acrescenta Cristiane Derani:<sup>29</sup>

O princípio da precaução se resume na busca do afastamento, no tempo e espaço, do perigo, na busca também da proteção contra o próprio risco e na análise do potencial danoso oriundo do conjunto de atividades. Sua atuação se faz sentir, mais apropriadamente, na formação de políticas públicas ambientais, onde a exigência de utilização da melhor tecnologia disponível é necessariamente um corolário. Precaução é cuidado (*in dubio pro securitate*). O princípio da precaução está ligado aos conceitos de afastamento de perigo e segurança das gerações futuras, como também de sustentabilidade ambiental das atividades humanas. Este princípio é a tradução da busca da proteção da existência humana, seja pela proteção de seu ambiente como pelo asseguramento da integridade da vida humana. A

---

<sup>29</sup> DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.170-171.



partir desta premissa, deve-se também considerar não só o risco eminente de uma determinada atividade, como também os riscos futuros decorrentes de empreendimentos humanos, os quais nossa compreensão e o atual estágio de desenvolvimento da ciência jamais conseguem captar em toda densidade.

O princípio da precaução, dessa forma, deve ser utilizado naquelas situações em que ainda não são conhecidos os impactos ambientais que novos produtos e tecnologias venham a causar no futuro.<sup>30</sup> Nesses casos, a falta de certeza científica a respeito da possibilidade da ocorrência de degradação ambiental não pode ser utilizada como razão para a não adoção de medidas de precaução.

No Direito alemão, esse princípio está previsto desde a década de 70, bem como o princípio do poluidor-pagador e da cooperação.<sup>31</sup> Foi reconhecido internacionalmente através da Declaração do Rio de Janeiro de 1992, expresso nas seguintes palavras:

Princípio 15: De modo a proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deve ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos sérios ou irreversíveis, ausência de absoluta certeza científica não deve ser utilizada como razão para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.

No direito positivo brasileiro, está inserido de forma implícita na Constituição Federal, no artigo 225, o que se depreende mediante a interpretação dos incisos de seu §1º, consubstanciado especialmente na exigência do estudo prévio de impacto ambiental para a instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação ambiental, bem como na obrigação que o Poder Público possui de controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente.

Além disso, está expresso em nosso ordenamento jurídico no art. 54, §3º, da Lei de Crimes Ambientais (Lei 9.605/1998), e previsto em duas Convenções internacionais já ratificadas pelo Brasil,<sup>32</sup> a Convenção da Diversidade Biológica e a Convenção-

---

<sup>30</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.33.

<sup>31</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.62.

<sup>32</sup> A Convenção da Diversidade Biológica foi ratificada pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo 2, de 3 de fevereiro de 1994, entrando em vigor para o país no dia 29 de maio de 1994. Já a Convenção-Quadro de Mudanças Climáticas foi ratificada pelo Dec. Legislativo 1, de 3.2.1994, passando a vigorar em 29.5.1994.

Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança Climática, a qual informa em seu artigo 3º:

Princípios – 3. As partes devem adotar medidas de precaução para prever, evitar ou minimizar as causas da mudança do clima e mitigar seus efeitos negativos. Quando surgirem ameaças de danos sérios ou irreversíveis, a falta de plena certeza científica não deve ser usada como razão para postergar essas medidas, levando em conta que as políticas e medidas adotadas para enfrentar a mudança do clima devem ser eficazes em função dos custos, de modo a assegurar benefícios mundiais ao menor custo possível.

Ou seja, a precaução exige que sejam tomadas por parte do Estado como também por parte da sociedade em geral, medidas ambientais que, num primeiro momento, impeçam o início da ocorrência de atividades potencialmente lesivas ao meio ambiente. Nesta linha de pensamento, Paulo Affonso Leme Machado assinala que:

33

“Postergar” é adiar, é deixar para depois, é não fazer agora, é esperar acontecer. A precaução age no presente para não se ter que chorar e lastimar o futuro. A precaução não só deve estar presente para impedir o prejuízo ambiental, mesmo incerto, que possa resultar das ações ou omissões humanas, como deve atuar para a prevenção oportuna desse prejuízo. Evita-se o dano ambiental através da prevenção no tempo certo.

Dessa forma, o princípio da precaução implica uma ação antecipatória à ocorrência do dano ambiental, o que garante a plena eficácia das medidas ambientais selecionadas. A sua consagração no sistema jurídico pátrio representa a adoção de uma nova postura em relação à degradação do meio ambiente. Assim, na implementação de uma atividade econômica, na dúvida a respeito do seu potencial de degradação ambiental, deve-se optar pela solução que proteja o meio ambiente e o ser humano (*in dubio pro natura* ou *in dubio pro salute*). Inclusive, a jurisprudência pátria vem aplicando o princípio, como demonstra o seguinte aresto:

PROCESSUAL CIVIL ADMINISTRATIVO. AMBIENTAL. TUTELA ANTECIPADA. RISCO AO MEIO AMBIENTE. POSSIBILIDADE DE DANO IRREVERSÍVEL. PRINCÍPIO DA PRECAUÇÃO. PROVIMENTO DO AGRAVO. 1. Na disciplina da Constituição de 1988, a interpretação dos direitos individuais deve harmonizar-se à preservação dos direitos difusos e coletivos. 2. A preservação dos recursos hídricos e vegetais, assim como do meio ambiente equilibrado, deve ser preocupação de todos, constituindo para o administrador público obrigação da qual não pode declinar. 3. Se há suspeitas de que determinada autorização para exploração de área considerável de recursos vegetais está eivada de vício, o princípio da precaução recomenda que em defesa da sociedade não seja admitida a exploração da área em questão, pois o prejuízo que pode ser causado ao meio ambiente é irreversível. 4. A irreversibilidade do dano potencial não

---

<sup>33</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.75.

autoriza a concessão de tutela antecipada. 5. Provimento do recurso. (TRF – Primeira Região. AG 2001.01.00.039279-2/MT. Agravo de Instrumento. Relatora: Desembargadora Federal Selene Maria de Almeida. Julgamento: 22/4/2002. Quinta Turma).

Portanto, ao lado do desenvolvimento sustentável, o princípio da precaução é a principal diretriz das políticas públicas ambientais, devendo estar presente na escolha das medidas adequadas a eventuais riscos para o meio ambiente ocasionado pela ação humana, e está ligado de forma intensa à modificação do modo pelo qual o meio ambiente vem sendo utilizado.

### 2.3.3 Princípio da prevenção

Apesar da denominação, não se pode confundir esse princípio com o anterior. Enquanto o princípio da precaução está voltado para situações em que há incerteza científica a respeito das consequências de determinada atividade no meio ambiente, o presente é aplicado nos casos em que efetivamente existe certeza científica do impacto ambiental que pode ser causado pela ação humana.

Prevenção, então, é a antecipação de medidas para amortecer as consequências deste impacto ambiental, que não são mensurados até então. Já a Precaução, por sua vez, ocorre quando não se tem certeza científica se haverá ou não dano ambiental, devendo assim se optar pela medida mais benéfica ao meio ambiente.

Não obstante, os dois princípios devem ser aplicados em conjunto na formação das políticas públicas ambientais, prevenindo-se tanto os impactos conhecidos quanto aqueles ainda desconhecidos pela ciência. Para que haja a aplicação do princípio da prevenção, é preciso haver conhecimento organizado, adquirido através da pesquisa, conforme elucida Paulo Affonso Leme Machado:<sup>34</sup>

Sem informação organizada e sem pesquisa não há prevenção. Por isso, divido em cinco itens a aplicação do princípio da prevenção: 1º) identificação e inventário das espécies animais e vegetais de um território, quanto à conservação da natureza e identificação das fontes contaminantes das águas e do mar, quanto ao controle da poluição; 2º) identificação e inventário dos ecossistemas, com a elaboração de um mapa ecológico; 3º) planejamento ambiental e econômico integrados; 4º) ordenamento territorial ambiental para a valorização das áreas de acordo com a sua aptidão; e 5º) estudo de impacto ambiental.

---

<sup>34</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.82.

Da mesma forma que o princípio da precaução, está implícito nos incisos do §1º do artigo 225 da Carta Magna, bem como norteia as diretrizes e os objetivos da Lei de Política Nacional do Meio Ambiente.

O instrumento de aplicação do princípio da prevenção por excelência é o licenciamento ambiental, procedimento que é utilizado para prevenir os danos ambientais, através de medidas que buscam mitigar os danos que seriam causados ao meio ambiente por determinada atividade.<sup>35</sup> Os critérios de prevenção estabelecidos no licenciamento decorrem do conhecimento existente sobre o meio ambiente, assim como as medidas mitigadoras dos impactos ambientais negativos propostas no estudo de impacto ambiental, que é exigido para a implementação de atividades com potencial significativo de degradação do meio ambiente.<sup>36</sup>

Por fim, como se verificará adiante, os princípios da precaução e da prevenção estão intrinsecamente vinculados à tributação extrafiscal ambiental, pois uma das finalidades desta é justamente prevenir a degradação ambiental, através da indução do comportamento dos contribuintes em direção à sustentabilidade.

### **2.3.4 Princípio do poluidor-pagador**

Foi a teoria econômica que deu origem a esse princípio, introduzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, no ano de 1972, através da Recomendação C(72) 128, que trata dos aspectos econômicos das políticas ambientais.<sup>37</sup> Durante o processo produtivo, além do produto final, são geradas as chamadas *externalidades negativas*, que ao contrário do lucro, o qual é internalizado pelo agente econômico, são suportadas pela coletividade. Dessa forma, a poluição que determinada atividade econômica produz acaba sendo

---

<sup>35</sup> A respeito do licenciamento ambiental, prescreve a Lei 6.938 de 1981:

Art. 10. A construção, instalação, ampliação e funcionamento de estabelecimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais, considerados efetiva e potencialmente poluidores, bem como os capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental, dependerão de prévio licenciamento de órgão estadual competente, integrante do Sistema Nacional do Meio Ambiente - SISNAMA, e do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, em caráter supletivo, sem prejuízo de outras licenças exigíveis.

<sup>36</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2014, p.48.

<sup>37</sup> *Ibidem*. p.52.

suportada pela sociedade em geral, bem como os custos para a sua prevenção e reparação.

Devido a essa constatação foi formulado o princípio do poluidor-pagador, com o intuito de que o agente econômico suporte os custos das externalidades negativas que produz, no lugar da coletividade. Portanto, os custos para a prevenção e reparação da poluição devem ser internalizados pelo poluidor, com toda razão, uma vez que o bem ambiental é da coletividade, e viver em um planeta ecologicamente equilibrado é direito de todos<sup>38</sup>. Nessa linha de raciocínio, com muita precisão ressalta Cristiane Derani:<sup>39</sup>

O princípio do poluidor-pagador visa à internalização dos custos relativos externos de deterioração ambiental. Pela aplicação deste princípio, impõe-se ao “sujeito econômico” (produtor, consumidor, transportador), que nesta relação pode causar um problema ambiental, arcar com os custos da diminuição ou afastamento do dano. Durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são produzidas “externalidades negativas”. São chamadas externalidades porque, embora resultante da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão “privatização dos lucros e socialização das perdas”. Com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se a sua internalização.

De fato, a conduta do agente que utiliza gratuitamente o meio ambiente para nele lançar seus poluentes é um desrespeito à propriedade de todos os outros que não poluem, uma vez que o bem ambiental é de uso comum, e viver em um meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito de todos os seres humanos.<sup>40</sup>

Para que haja a efetiva proteção do meio ambiente, são necessárias medidas de prevenção e de reparação dos danos ambientais. Com base no princípio do poluidor-pagador, quem deve arcar com os custos dessas medidas são os poluidores. Como é natural, o agente econômico poluidor vai transferir esses custos para os preços dos seus produtos ou serviços, que no final serão suportados pelo consumidor.

Deve ser ressaltado que o princípio não se traduz em uma autorização para poluir mediante pagamento, nem sua utilização é restringida aos atos ilícitos. Seu principal sentido é preventivo, pois com a imputação dos custos da degradação ambiental aos agentes econômicos, estes são induzidos a buscar alternativas tecnológicas que

---

<sup>38</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.59.

<sup>39</sup> DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.162.

<sup>40</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Op.cit.*, 2005, p.60.

reduzam o potencial poluidor de suas atividades, e.g., através de uma produção mais limpa. Nesse sentido, esclarece novamente Cristiane Derani:<sup>41</sup>

O princípio do poluidor-pagador concretiza-se através da obrigação do poluidor de diminuir, evitar e reparar danos ambientais, com os instrumentos clássicos do direito bem com através de novas normas de produção e consumo. O custo a ser imputado ao poluidor não está exclusivamente vinculado à imediata reparação do dano. O verdadeiro custo está numa atuação preventiva, consistente no preenchimento da norma de proteção ambiental. O causador pode ser obrigado pelo Estado a mudar o seu comportamento ou a adotar medidas de diminuição da atividade danosa. Dentro do objetivo estatal de melhora do ambiente deve, então, participar ativamente o particular. De fato o que se estaria praticando seria a não-poluição.

A tributação extrafiscal ambiental, em uma de suas vertentes – o desestímulo às condutas ofensivas ao meio ambiente – é iluminada pela utilização do princípio do poluidor-pagador, o qual determina que o agente poluidor deve internalizar os custos referentes à prevenção e reparação da degradação ambiental que vier a promover. Portanto, por exemplo, com base no princípio em questão é legítimo o acréscimo das alíquotas do IPI para as indústrias com elevado potencial poluidor e cujos produtos industrializados não sejam essenciais, em respeito à seletividade.

De qualquer forma, esta tributação deve conciliar-se com o princípio da capacidade contributiva, logo mais analisado neste trabalho, de modo que a imposição tributária deva observar a capacidade de poluir e a de contribuição deste sujeito passivo. Uma boa forma de realizar tal equilíbrio seria o de utilizar o lucro desta empresa como grandeza econômica a sofrer o ônus tributário.

---

<sup>41</sup> DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.166.

### 3 A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

#### 3.1 Considerações iniciais

Para se verificar em que consiste a tributação extrafiscal, necessário se faz partir de suas bases, ou seja, definir o que vem a ser tributação, assim como o conceito de tributo, de suas espécies e funções.

A tributação, atualmente, vem a ser a principal fonte de custeio do Estado. Por outro lado, a cobrança de tributos não é novidade na história humana, possuindo papel fundamental no desenvolvimento histórico, econômico e político da humanidade, especialmente no fortalecimento e financiamento dos Estados. No entanto, a tributação começou a adquirir os traços atuais apenas a partir do início da Era Moderna, no final do século XVIII.<sup>42</sup>

Após as revoluções francesa e americana, surgiu o Estado de Direito, em contraposição ao Absolutismo que vigorava até então; nesse período, formou-se o império da legalidade, e a lei passou a ser considerada como a expressão da vontade geral de determinado povo.<sup>43</sup> Os governantes, desde então, se encontram submetidos à lei, inclusive de forma mais intensa que os particulares. Enquanto esses podem fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, a Administração Pública somente pode agir com fundamento em permissão legal.<sup>44</sup>

O Estado existe para fazer valer o interesse público, dando condições para que os particulares exerçam suas atividades. Para atingir seus objetivos possui determinados poderes decorrentes de sua soberania, dentre os quais se encontra o *poder de tributar*, que corresponde à prerrogativa estatal de instituir e cobrar tributos dos particulares como meio de obter recursos financeiros.

Na economia capitalista, em que a regra é a livre iniciativa e a não participação direta do Estado na atividade econômica, a tributação adquire importância

---

<sup>42</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.38.

<sup>43</sup> UCKMAR, Victor. *Os Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 9-20.

<sup>44</sup> Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

fundamental, passando a ser a principal fonte de receita estatal.<sup>45</sup> Não obstante, deve ser ressaltado que o poder de tributar não é ilimitado, devendo ser exercido com base na lei, em proteção aos contribuintes.

No Brasil, essa prerrogativa estatal foi minuciosamente regulamentada pela Constituição Federal de 1988, através das normas que formam o sistema tributário nacional, o qual por sua vez está inserido no sistema constitucional. Dessa forma, a Carta Magna dividiu o poder de tributar entre os entes federativos, delimitando a competência tributária da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Por outro lado, determinou ainda o modo de repartição da receita tributária, e especialmente os limites ao poder de tributar, verdadeiras garantias aos direitos fundamentais do homem.

Assim, o Direito Tributário positivo é o conjunto das normas que disciplinam juridicamente os tributos, formando um autêntico subsistema jurídico, visto que possui princípios próprios que lhe conferem unicidade e coerência, além de objeto específico. O tributo é o seu instituto jurídico central, daí a importância de sua definição, que será realizada a seguir.<sup>46</sup>

### 3.2 O TRIBUTO

Etimologicamente, o vocábulo tributo (do latim *tributum*) possui diversos significados,<sup>47</sup> sendo que no âmbito desse trabalho o termo será utilizado como a prestação monetária compulsória devida ao poder público, ou à pessoa determinada por lei. São valiosas as palavras de Luciano Amaro para se compreender o seu sentido:<sup>48</sup>

Tributar (de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir) mantém ainda hoje o sentido designativo da ação estatal: o Estado *tributa*. O tributo (*tributum*) seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus distribuído entre os súditos. Como o súdito paga o tributo para o Estado, o verbo passou a designar também a ação de pagar tributo, dizendo-se tributário, contributário ou contribuinte aquele que paga o tributo ou que contribui.

---

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.24.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.47.

<sup>47</sup> Segundo o Novo Dicionário Aurélio, tributo significa: 1. Riquezas que um Estado paga a outro em sinal de dependência; 2. Imposto, contribuição; 3. Aquilo que se concede por hábito ou necessidade; 4. Aquilo que se é obrigado a sofrer; 5. Homenagem, preito.

<sup>48</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.38-39.



Analogamente, chama-se tributário o rio que contribui com suas águas para dar volume a outro. Na linguagem jurídica, contudo, não é usual o verbo “tributar” para designar a ação de pagar tributo, nem o substantivo “tributário” para designar o contribuinte. Enquanto “tributar” se emprega para designar a ação estatal, o derivado “contribuir” volta-se para a ação do contribuinte. Pedro Soares Martinez lembra que, sob o influxo das idéias liberais, procurou-se substituir as palavras “imposto” e “tributo”, tidos por odiosos, pelo termo “contribuição”, que melhor se ajustaria às doutrinas contratualistas sobre o Estado e o direito.

Com a formação do Estado de Direito, o tributo passou a ser objeto de relação jurídica cuja imposição e cobrança deve ser feita estritamente nos termos da lei – expressão da vontade coletiva - e não mais de acordo com a vontade dos monarcas. Desse modo, para alcançar o conceito jurídico de tributo, é necessário analisar a sua definição legal, extraíndo daí o significado jurídico do vocábulo.

### 3.2.1 Conceito de tributo

No sistema normativo brasileiro, o conceito de tributo decorre implicitamente da Carta Magna, pois a partir de sua interpretação se pode concluir o que é tributo em nosso ordenamento jurídico. Assim, a Constituição Federal não traz essa definição de forma explícita, deixando a tarefa a cargo do legislador complementar, na forma do seu artigo 146, inciso III, alínea a:

Art. 146. Cabe à lei complementar:  
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Como de costume, Geraldo Ataliba trata com precisão da construção desse conceito:<sup>49</sup>

O conceito jurídico de tributo é construído à luz dos princípios e da técnica jurídica e à sua sistemática afeiçoado. Não é possível tentar trazer, para o mundo do direito, noções pré-jurídicas que a ele sejam aplicadas. O conceito de tributo para o direito é um conceito jurídico privativo, que não se pode confundir com o conceito financeiro, ou econômico de outro objeto, de outros setores científicos, como é o tributo ontologicamente considerado. Tributo, para o direito, é coisa diversa de tributo como conceito de outras ciências.

---

<sup>49</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.23.

O Código Tributário Nacional – Lei ordinária 5.172/66, que foi recepcionada pela Carta de 1988 com *status* de lei complementar – define tributo em seu artigo 3º, nesses termos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Merece destaque a sintética e pertinente análise realizada por Luciano Amaro sobre essa definição:<sup>50</sup>

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de dispositivos legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a origem legal do tributo, repetindo o Código a idéia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.

Destarte, em essência o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, devida ao Estado ou a pessoa por ele indicada. Não se constitui sanção por ato ilícito, diferenciando-se das multas e das indenizações; além disso, decorre da lei, e não de acordo de vontades entre as partes, distinguindo-se das obrigações pecuniárias contratuais.<sup>51</sup>

Apesar de ser função da doutrina conceituar os institutos jurídicos, andou bem o legislador tributário na definição de tributo, pecando apenas pela redundância. Após criticar esse aspecto do art. 3º do Código Tributário Nacional, Luciano Amaro conceitua o instituto da seguinte forma: “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.<sup>52</sup>

Juridicamente, tributo é gênero, que é subdividido em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. Cumpre-nos, portanto, analisar as diferentes espécies tributárias.

---

<sup>50</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.40-41.

<sup>51</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.361.

<sup>52</sup> AMARO, Luciano. *Op.cit.*, 2012, p.47.

### 3.2.2 As espécies tributárias

O tributo é um gênero da qual decorrem cinco espécies: Impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

A Carta Magna, núcleo do sistema tributário nacional, dispõe em seu artigo 145:

Art. 145 – A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal 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.

O art. 5º do Código Tributário Nacional, por sua vez, prescreve que “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Como se depreende do artigo supracitado, a Constituição Federal recepcionou essa classificação, acrescentando ainda ao rol os empréstimos compulsórios e as contribuições, na forma dos seus artigos 148 e 149.

Para a identificação da espécie tributária, é necessário um exame de sua hipótese de incidência conjugado com a base de cálculo. A análise da hipótese, por si só, não possibilita ao intérprete do direito conhecer a estrutura fundamental do tributo.<sup>53</sup>

A distinção das espécies tributárias pode ser feita a partir de um ou mais critérios. Para diferenciar impostos, taxas e contribuições de melhoria, basta o critério da vinculação do tributo a uma atuação estatal; entretanto, esse critério não é suficiente para distingui-los das contribuições e dos empréstimos compulsórios.

Devido a esse impasse alguns autores passaram a utilizar, além do critério clássico, os critérios da devolução da quantia paga e o da destinação específica da receita tributária, características peculiares respectivamente dos empréstimos compulsórios e das contribuições.

O imposto, que é o objeto deste trabalho, é um tributo não vinculado a uma atividade estatal específica, que possui como fato gerador uma conduta do contribuinte.<sup>54</sup> A competência para o instituir foi taxativamente elencada pela constituição federal.<sup>55</sup>

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.59-61.

<sup>54</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.137.

<sup>55</sup> Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

Por outro lado, os tributos vinculados a uma atuação específica do Estado são as taxas e as contribuições de melhoria, a depender do tipo de vínculo; se direto, estaremos diante de uma taxa; se o vínculo é indireto, trata-se de contribuição de melhoria. O vínculo é direto quando o Estado presta serviço público específico e divisível, ou exerce o poder de polícia, e é indireto quando obra pública causa valorização dos imóveis adjacentes de particulares.<sup>56</sup>

Portanto, as taxas são tributos cuja hipótese de incidência é ligada a uma atuação estatal, que pode ser a prestação de serviços públicos, ou o exercício regular do poder de polícia.<sup>57</sup>

As taxas podem ser instituídas por qualquer ente político da Federação, e estão fundamentadas no art. 145, inciso II da Carta Magna.

Já a contribuição de melhoria é um tributo vinculado indiretamente a uma atuação estatal, visto que possui como hipótese de incidência a valorização dos imóveis particulares devido à obra pública. Seu fundamento encontra-se no art. 145, inciso III da Constituição Federal, podendo ser instituída/cobrada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Nos termos do art. 81 do CTN, “é instituída para fazer face ao

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Art. 154 – A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

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

I – transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III – propriedade de veículos automotores.

Art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana

II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua utilização;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

<sup>56</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.147.

<sup>57</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.70-72.

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”.

Os empréstimos compulsórios, a seu turno, são tributos *restituíveis*. Neles, o valor arrecadado pelo Estado deve ser posteriormente devolvido ao contribuinte, cabendo à União os instituir em determinadas situações excepcionais, prescritas pela Carta Magna:

Art. 148 – A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, *b*.

Parágrafo único – A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Por fim, a Constituição Federal prevê ainda outra espécie de tributo, correspondente às contribuições. A sua característica essencial é a destinação específica do produto da arrecadação, ao contrário dos impostos, cuja receita é empregada para financiar os gastos públicos em geral. A respeito das contribuições, dispõe a Lei Maior, *in verbis*:

Art. 149 – Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§1º - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Assim, de acordo com o texto constitucional as contribuições podem ser sociais, interventivas ou corporativas, a depender da finalidade a que estão predeterminadas. No tocante a essa espécie tributária, afirma Marco Aurélio Greco:

58

Quando a Constituição atribui a competência à União, para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuições sociais ou no interesse de categorias profissionais, não está enumerando fatos geradores (materialidades de hipóteses de incidência), mas qualificando fins a serem buscados com sua instituição. A idéia de causa não é a idéia informadora da contribuição. A idéia informadora é a idéia de fim, de resultado, de objetivo.

<sup>58</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (Uma figura “Sui Generes”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p.38.

Logo, o produto arrecadado com as contribuições deve ser necessariamente empregado para seus fins específicos, seja para financiar a seguridade social, instrumentalizar a atuação estatal no domínio econômico, ou ainda custear as atividades de instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais que exercem atividades de interesse público.<sup>59</sup> Com a EC 39/2002, o constituinte derivado inseriu no ordenamento jurídico pátrio mais uma modalidade de contribuição, destinada para o custeio do serviço de iluminação pública, cuja instituição é da competência dos Municípios e Distrito Federal, na forma do art. 149-A da Carta Maior.

Portanto, analisadas em apertada síntese as espécies tributárias e definido o conceito de tributo, é chegada a hora de verificar as funções que esse instituto jurídico pode assumir.

### 3.2.3 As funções do tributo

O tributo, ao ser instituído pelo Estado, pode assumir duas funções: a fiscal ou a extrafiscal. Desse modo, quando o tributo é utilizado principalmente com intuito arrecadatório, estará exercendo a função fiscal.

Assim entende Regina Helena Costa, para quem a função fiscal traduz a exigência dos tributos de abastecerem os cofres públicos. Significa utilizar o tributo como meio de arrecadação, geração de receita, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva.<sup>60</sup>

O tributo, em verdade, tem uma essência histórica eminentemente de finalidade fiscal, ou seja, tem a finalidade de gerar receita para o Estado, garantindo sua própria existência, manutenção e desenvolvimento.<sup>61</sup>

Além de meio para prover os cofres públicos de recursos, o tributo pode ser utilizado na função extrafiscal (ou *regulatória*), servindo de instrumento para induzir determinados comportamentos aos contribuintes, de acordo com os objetivos

---

<sup>59</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.74-78.

<sup>60</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 3.ed. São Paulo:Saraiva, 2013, p. 67-68.

<sup>61</sup> BORGES, Daniela de Andrade. *A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela constituição federal de 1988*. Fórum de teses da faculdade baiana de Direito. Salvador, vol.3, 2011, p.88.

estatais. Dessa forma, o Estado pode incentivar as condutas desejadas através da redução dos encargos tributários, e desestimular aquelas consideradas negativas, por meio do procedimento inverso.

Destarte, o tributo extrafiscal é um instrumento de intervenção do Estado na atividade econômica e social. A extrafiscalidade se consolida através de isenções, progressividade e regressividade das alíquotas, seletividade, reduções da base de cálculo, além de diversas outras modalidades de benefícios fiscais. Para a compreensão do tema, são valiosas as anotações da professora Misabel Derzi no clássico *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro:<sup>62</sup>

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com sua função social ou a intervir em dados estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos por meio de uma tributação progressiva ou regressiva e da concessão de benefícios e incentivos fiscais. Através de diversos mecanismos, o Estado pode estimular comportamentos das pessoas, que julgar de conveniência, e desestimular outros, que decidir sejam prejudiciais à condução da política econômica e social adotada.

Em um conceito mais amplo, temos que a extrafiscalidade é o princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a atividade tributante do Estado e a impele, com vistas na realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente estabelecidas, delimitada (a atividade estatal) pelos princípios que revelam as garantias fundamentais do contribuinte.<sup>63</sup>

É de fundamental importância ressaltar que não existe tributo puramente extrafiscal ou fiscal, o que ocorre é que cada exação possui uma dessas finalidades mais acentuada, a depender de sua natureza. A respeito da atuação do tributo extrafiscal, elucida Alfredo Augusto Becker:<sup>64</sup>

O Estado, para impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos a escolher: a) regra jurídica que declare ilícito aquele fato social; ou b) tributo extrafiscal “proibitivo”. Optando pelo segundo, a intervenção do Estado será indireta porque, mediante o tributo extrafiscal, aquilo que pode ser exigido juridicamente é só o tributo e este é, precisamente, o objetivo secundário. Aliás, no tributo extrafiscal “proibitivo”, a percepção do tributo

---

<sup>62</sup> BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.547.

<sup>63</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p.80.

<sup>64</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 2002, p.592.

contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico reflexo econômico-social que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo “proibitivo”.

Ou seja, o tributo pode assumir duas funções: a fiscal ou a extrafiscal. Desse modo, quando a exação visa principalmente arrecadar fundos, está exercendo a função fiscal. O tributo pode ser utilizado ainda na função extrafiscal, usado não para fins de arrecadação, mas tendo em vista outros objetivos, constitucionalmente consagrados, como a indução ou coibição de comportamentos que sejam interessantes para a sociedade.<sup>65</sup>

Da mesma forma, Daniela de Andrade Borges defende que ao nascer um crédito tributário, pela incidência da norma tributária, por mais que a finalidade do tributo seja primordialmente extrafiscal, a fiscalidade não será totalmente afastada.<sup>66</sup>

Quanto a parafiscalidade, é um conceito que se afasta dos demais por se relacionar à capacidade tributária ativa. Se traduz na delegação, pelo ente federativo, de sua permissão legal em fiscalizar e arrecadar a exigência de tributos para outra pessoa, de direito público ou privado – autarquia, fundação pública, empresa estatal ou pessoa jurídica de direito privado. A parafiscalidade serve para dar uma maior eficiência ao poder público, ao descentralizar estas atividades do Estado, e dando aos órgãos paraestatais tais funções.<sup>67</sup>

No ordenamento jurídico pátrio, a Constituição Federal admite expressamente a tributação extrafiscal, como exceção à regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional. A Carta Magna determina expressamente, ainda, a utilização extrafiscal de certos tributos, como o imposto sobre produtos industrializados, que deve ser seletivo em função da essencialidade do produto, além da progressividade do ITR e IPTU, com o objetivo de assegurar a observância da função social da propriedade rural e urbana, respectivamente.

Existem tributos que são essencialmente extrafiscais, como os aduaneiros, isto é, aqueles que interferem diretamente na economia nacional, tal como o Imposto de Importação, de Exportação e de Produtos industrializados, uma vez que o Estado

---

<sup>65</sup> ATALIBA, Geraldo. *IPTU: progressividade*. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990.

<sup>66</sup> BORGES, Daniela de Andrade. *A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela constituição federal de 1988*. Fórum de teses da faculdade baiana de Direito. Salvador, vol.3, 2011, p.91.

<sup>67</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 3.ed. São Paulo:Saraiva, 2013, p.67-68.



necessita de sua intervenção para controle da economia do País. Os impostos sobre propriedade e sobre bens também possuem forte carga extrafiscal, isto para atender a função social da propriedade e para incentivo de bens essenciais para sociedade, bem como a oneração de bens supérfluos.

Para que se possa instituir tributos, o Ente federativo deve ter esta prerrogativa expressa na Carta maior, esta, por sua vez, regula todo o sistema tributário Nacional, devendo as normas tributárias de todo País estar de acordo com suas diretrizes. A constituição Federal coloca a competência tributária de cada ente federativo, além dos limites do poder de tributar, como as imunidades tributárias, e expressamente e implicitamente nos dá uma série de princípios gerais e tributários que servem como verdadeiros guias no trato tributário e servem como um verdadeiro *estatuto do contribuinte*.<sup>68</sup>

No próximo capítulo, a tributação extrafiscal em prol do meio ambiente será analisada de forma mais minuciosa, no entanto é fundamental o estudo prévio do sistema constitucional tributário, cujas diretrizes governam a instituição e cobrança de todos os tributos, inclusive os extrafiscais.

### 3.3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Como visto alhures, o sistema jurídico é um conjunto escalonado de normas, edificado por diversos subsistemas relacionados entre si. Suas normas mais inferiores são as pactuadas pelos particulares em contratos, e como normas superiores temos as dispostas na Carta Magna, que formam o subsistema constitucional, que servem como guia para os demais subsistemas jurídicos.<sup>69</sup>

Assim, as normas inferiores do sistema jurídico procuram o seu fundamento de validade nas normas superiores. Caso isto não ocorra, esta norma inferior deve ser expulsa do sistema jurídico. Concluindo, todas as normas jurídicas devem estar em

---

<sup>68</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.191-220.

<sup>69</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.35.

consonância com a constituição federal, que é o fundamento para todo sistema normativo.

Com o mesmo pensamento, Alexy pontua que em uma colisão entre normas e o sistema jurídico, haverá consequências para aquelas, pois devem apresentar um mínimo de eficácia social, que seria o respaldo valorativo que o sistema possui, e que todas suas normas integrantes devam respeito.<sup>70</sup>

A Constituição federal de 1988 tratou de forma minuciosa o poder de tributar do Estado, possuindo diversas normas tributárias que constroem dentro do sistema constitucional um verdadeiro subsistema, aglutinado por princípios específicos.<sup>71</sup> Em relação a isto, coloca Sacha Calmon Navarro Coêlho:<sup>72</sup>

O Brasil inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:

*Primus* – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e Municípios;

*Secundus* – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;

*Tertius* – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.

Portanto, o sistema constitucional tributário é o conjunto de normas tributárias que estão dispostas na carta magna, as quais estabelecem a competência dos entes federativos para criar tributos, fixam os limites ao poder de tributar e determinam como deve ocorrer a repartição da receita tributária.

O poder de tributar, originariamente, é pertencente ao povo, sendo delegado ao Estado para que este tenha condições financeiras de promover o interesse público, possibilitando aos cidadãos o exercício de suas atividades. Em uma federação, como ocorre no Brasil, o poder de tributar é distribuído entre os entes federativos. Deste modo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência para criar determinados tributos, conforme determina a Carta Magna.

---

<sup>70</sup> ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p.108.

<sup>71</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.207-229.

<sup>72</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.43-44.

A competência tributária é a permissão legal que os entes políticos detêm de instituir tributos estabelecidos na Constituição federal, determinando na lei criadora daqueles suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, bem como suas bases de cálculo e alíquotas. O legislador constituinte estabeleceu, ainda que implicitamente, o arquétipo de diversas exações, colocando a hipótese de incidência, os sujeitos ativos e passivos, e a base de cálculo e alíquota possíveis de cada tributo. Assim, os entes federados para exercerem validamente sua competência, devem observar atentamente a regra-matriz constitucional de cada exação.<sup>73</sup>

Portanto, a competência tributária é delimitada pela própria Carta Magna, através das chamadas limitações ao poder de tributar, constituídas por princípios jurídicos específicos e pelas imunidades tributárias, com o intuito de tutelar os direitos fundamentais do contribuinte. Em relação a isto esclarece Misabel Derzi:<sup>74</sup>

A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, §4º, da Constituição.

Simultaneamente, a Constituição Federal dá aos entes federativos o poder de criar tributos, e demarca os limites disto através dos princípios tributários e das imunidades, além da regra-matriz de cada exação. Então, a competência tributária de cada ente federado só existe dentro destes limites estabelecidos pela Constituição.<sup>75</sup> O conjunto destas garantias fundamentais, no tocante ao campo tributário, é conhecido como o *estatuto do contribuinte*, que nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:<sup>76</sup>

Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e

---

<sup>73</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.579.

<sup>74</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.14.

<sup>75</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.127-130.

<sup>76</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *"Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte"*. Vox Legis 141/36.

obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuricidade.

Apesar de estabelecerem limites ao poder de tributar, as imunidades e os princípios tributários não se confundem. Enquanto os primeiros suprimem a própria competência, em verdadeira proteção à valores que a Constituição considera essenciais, os princípios tributários condicionam o exercício da competência tributária. Dito de outra forma, a imunidade suprime, decepta, reduz o poder, enquanto a observância de certos princípios está ligada ao exercício válido da própria competência.<sup>77</sup> A imunidade, no entendimento de Paulo de Barros Carvalho, é conceituada como: <sup>78</sup>

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Desta forma, apenas a Carta Magna estabelece as imunidades, aniquilando a competência tributária com intuito de tutelar valores estruturais, e.g, a autonomia dos entes políticos, a liberdade religiosa, o acesso a informação etc. Em sua grande maioria, as imunidades estão estabelecidas nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal, porém, podem ser encontradas de forma esparsa no texto constitucional.

Já os princípios tributários, por sua vez, definem o modo ao qual a competência deve ser exercida, para que a instituição e cobrança da exação seja válida. Sua análise é primordial para a interpretação do Direito Tributário, posto que são verdadeiras diretrizes do sistema tributário. Em sua maioria, decorrem dos princípios constitucionais, possuindo, no entanto, características próprias.

A Carta Magna, na seção “das limitações ao poder de tributar” estabelece expressamente acerca dos princípios tributários fundamentais, de maneira exemplificativa, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, como determina o seu artigo 150. Assim, eis alguns dos princípios tributários de maior relevância, todos presentes no texto constitucional, ou dele decorrentes:

- a) Princípio da estrita legalidade;
- b) Princípio da irretroatividade da lei tributária;
- c) Princípio da anterioridade;

---

<sup>77</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.17.

<sup>78</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.236.

- d) Princípio da anterioridade nonagesimal;
- e) Princípio da isonomia tributária;
- f) Princípio da capacidade contributiva;
- g) Princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório;
- h) Princípio da indelegabilidade da competência tributária;
- i) Princípio da territorialidade da tributação;
- j) Princípio da liberdade de tráfego.

Além destes, há ainda na própria constituição princípios específicos de certos tributos, como a não cumulatividade e seletividade do IPI e ICMS, a generalidade, universalidade e progressividade do imposto sobre a renda, dentre outros.

Ao se utilizar da tributação, seja ela em função eminentemente fiscal ou extrafiscal, O Estado deve guiar-se por este sistema constitucional tributário, Não há, portanto, uma prerrogativa especial para a extrafiscalidade, ela atua nos mesmos limites da fiscalidade ordinária, que busca a arrecadação monetária, apenas ocorre uma mitigação de certos princípios para sua utilização.<sup>79</sup>

Nas próximas linhas, serão analisados os princípios da estrita legalidade – cânone do Direito Tributário, da isonomia tributária – farol que deve guiar a aplicação da extrafiscalidade, bem como o da capacidade contributiva, e da vedação de tributo com efeito confiscatório, embora os demais princípios tributários devam sempre ser observados na utilização do tributo extrafiscal, na medida de sua compatibilidade.

### **3.3.1 Princípio da estrita legalidade**

Alguns dos princípios que formam o chamado *estatuto do contribuinte* merecem destaque, como o da estrita legalidade, que coloca que o tributo só pode ser instituído e majorado através de Lei em sentido amplo. Com o nascimento do moderno Estado de Direito, iniciou-se o “império da lei”, que passou a ser vista como expressão da vontade coletiva. Anteriormente a esse momento histórico, os tributos eram criados de forma tirânica pelos monarcas, sem qualquer consulta aos súditos, que simplesmente deviam os suportar. A partir da revolução francesa e surgimento do Estado de Direito, os direitos fundamentais do homem passaram a ser tutelados, e o poder de tributar foi limitado de diversas formas. Dentre essas limitações,

---

<sup>79</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.291.

encontra-se aquela que exige seu exercício por meio das leis, e não mais de acordo com a discricionariedade dos governantes.<sup>80</sup>

O princípio da legalidade, em verdade, é um dos pilares fundamentais do Estado de Direito, caracterizado como o *governo das leis*, e não dos homens. É através da lei – norma geral e abstrata – que a sociedade se regula, visando a consecução do interesse público, do bem comum. De acordo com o princípio constitucional da separação dos poderes cabe ao Poder Legislativo, mediante representantes eleitos pelo povo, promulgar as leis, que dessa forma são os atos normativos por excelência, pois exprimem a vontade geral inovando a ordem jurídica.

A Constituição Federal de 1988 reconhece de forma expressa o princípio da legalidade, ao dispor no inciso II de seu artigo 5º que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Essa é uma garantia fundamental, decorrente dos valores *segurança e liberdade*, possuindo a finalidade de proteger os particulares das arbitrariedades do Poder Público.

Em decorrência desse princípio pode-se dizer que aos particulares é dado fazer tudo aquilo que a lei não proíbe. Quanto à Administração Pública há maior rigor, visto que esta somente pode agir com permissão legal, ou seja, está subordinada à vontade geral. Inclusive, o princípio da legalidade também está previsto no artigo 37 da Carta Magna, inserido no rol dos princípios administrativos explícitos.<sup>81</sup>

O ato administrativo, dessa forma, deve possuir fundamento legal, e a falta desse requisito implica em regra na sua anulação, mediante controle da própria Administração ou do Poder Judiciário. No mesmo sentido, o ato administrativo tributário deve obedecer fielmente os requisitos legais, como condição de validade.

Portanto, o princípio da legalidade atravessa todos os ramos do Direito, sendo que na seara tributária é concebido como princípio da *estrita legalidade*, posto que a lei é a fonte de produção por excelência das normas jurídicas tributárias, como deixa claro o brocardo *nullum tributum sine lege*.

Atenta a essa peculiaridade, a Constituição Federal, além de prever o princípio da legalidade nos artigos 5º e 37, estampa-o entre as limitações ao poder de tributar,

---

<sup>80</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.267.

<sup>81</sup> *Ibidem*, p.271.

nos seguintes termos: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Logo, os tributos somente podem ser criados ou majorados através de lei, em sentido material (norma geral, abstrata e impessoal), e em sentido formal (promulgada pelo Poder Legislativo); por conseguinte, a cobrança de qualquer tributo pelo Fisco deve ser autorizada por essa espécie de ato normativo. Por isso, se diz que a obrigação tributária é *ex lege*, pois independe da vontade da autoridade fiscal e do contribuinte.

A competência exclusiva do Congresso Nacional para instituir ou aumentar tributo representa a chamada *autotributação*, que segundo Roque Antonio Carrazza se manifesta “no consentimento dos representantes das pessoas que devem suportar os tributos e na estrita vinculação à lei, seja do lançamento, seja da cobrança das exações.”<sup>82</sup> Assim, foi afastado do Poder Executivo o poder de criar os tributos, cabendo-lhe apenas a aplicação estrita da lei tributária.<sup>83</sup> Para garantir a observância do princípio da legalidade, o contribuinte pode a qualquer momento provocar o Poder Judiciário a fim de que este verifique se a atuação da Administração Fazendária está de acordo com a lei.

A legalidade tributária não implica apenas na simples reserva de lei para a instituição do tributo, mas na *reserva absoluta de lei formal*, característica que se traduz na necessidade da lei tributária possuir uma qualificação especial, contendo “não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto”.

O princípio da estrita legalidade desdobra-se ainda na *tipicidade cerrada*, a qual está ligada ao *conteúdo* da lei. Não basta que o Poder Legislativo simplesmente autorize a cobrança do tributo, posto que a norma jurídica tributária deve ser tipificada de forma rigorosa, através da descrição pormenorizada da hipótese de incidência do tributo, de seus sujeitos ativo e passivo, bem como da sua base de cálculo e alíquota. Diz-se que a tipicidade tributária é cerrada porque na ausência de qualquer

---

<sup>82</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.274.

<sup>83</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.173-181.

desses elementos, não pode a Administração ou o Judiciário integrar a lei, que restará inaplicável.<sup>84</sup>

Devido à tipicidade cerrada, o contribuinte deve saber como, onde e quando deve pagar tributo, além dos critérios para a sua quantificação. Essa exigência constitui-se em mais uma garantia à liberdade econômica e ao patrimônio do particular, que somente pode ser atingido nas condições específicas previstas em lei. O Código Tributário Nacional, atento a essa vertente do princípio da legalidade, enumera em seu artigo 97 algumas das matérias que devem ser tipificadas minuciosamente pelo legislador tributário:<sup>85</sup>

Em regra, é a lei ordinária o instrumento apto para a instituição ou majoração de tributo, com exceção dos empréstimos compulsórios e dos impostos residuais da União, cuja instituição deve ser realizada através de lei complementar, conforme previsão constitucional.

Há situações excepcionais, previstas na Carta Magna, nas quais as alíquotas de certos tributos podem ser alteradas por ato do Poder Executivo, devido essencialmente a interesses econômicos. Entretanto, essa alteração somente pode ser realizada dentro dos limites impostos pela lei, em atenção ao princípio da legalidade. Assim, prevê o §1º do artigo 153 da CF que as alíquotas do imposto sobre a importação, do imposto sobre a exportação, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou

---

<sup>84</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.179.

<sup>85</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.



relativas a títulos ou valores imobiliários podem ser alteradas pelo Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.<sup>86</sup>

Já em relação ao ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, o convênio dos Estados e Distrito Federal pode definir, reduzir e restabelecer as suas alíquotas, de acordo com o artigo 155, §4º, inciso IV, alínea c da Constituição Federal. No entanto, cabe a lei complementar regular de que forma essas operações serão realizadas, devido à legalidade tributária, conforme prevê o inciso XII, §2º do art. 155 da CF.

Portanto, os tributos estão submetidos ao princípio da estrita legalidade, de forma que aqueles utilizados com função extrafiscal não escapam a essa regra, em garantia à segurança jurídica dos contribuintes, cujo patrimônio somente pode ser atingido na forma e condições definidas pela lei.

### 3.3.2 Princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva

Ao lado da liberdade, a *igualdade* é o valor fundamental do Estado Democrático de Direito. Na definição de Bobbio, uma sociedade democrática é aquela “regulada de tal modo que os indivíduos que a compõem são mais livres e iguais do que em qualquer outra forma de convivência”. Segundo o ilustre professor italiano, enquanto a liberdade indica um *estado* da pessoa, a igualdade consiste numa *relação* interpessoal:<sup>87</sup>

Os valores da liberdade e da igualdade remetem um ao outro no pensamento político e na história. Ambos se enraízam na consideração do homem como pessoa. Ambos pertencem à determinação do conceito de pessoa humana, como ser que se distingue ou pretende se distinguir de todos os outros seres vivos. O homem como pessoa – ou para ser considerado como pessoa – deve ser, enquanto indivíduo em sua singularidade, livre; enquanto ser social, deve estar com os demais indivíduos numa relação de igualdade.

No entanto, a aplicação dessa regra pressupõe a definição de quem são os iguais, e em que são iguais. Para que haja uma equiparação justa dos indivíduos, é necessário compará-los através dos *critérios de justiça*, os quais possuem como base a máxima “*a cada um, o seu*”. Desse critério geral decorrem os demais, a exemplo de *a cada um segundo o mérito, segundo a necessidade, segundo a*

<sup>86</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.296.

<sup>87</sup> BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. 5.ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002, p.7-8.

*capacidade* etc. A escolha dos critérios de justiça a serem aplicados nas diversas equiparações depende essencialmente dos valores e objetivos de cada sociedade.<sup>88</sup>

Na verdade, a igualdade está intrinsecamente vinculada à justiça, de forma que a relação de igualdade é valorada na medida em que é considerada justa, ou seja, quando mantém ou restabelece o equilíbrio interno de uma sociedade, atendendo à milenar *regra de justiça* segundo a qual se deve tratar os iguais com igualdade e os desiguais com desigualdade, difundida entre nós por Rui Barbosa:<sup>89</sup>

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, de orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.

Diversos valores permeiam a ordem jurídica, sendo concretizados principalmente através dos princípios constitucionais. Desse modo, o valor *justiça* é atualizado por diversos princípios, dentre os quais sem dúvida se destaca o princípio da igualdade, previsto de forma expressa pela Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...].

Esse é o aspecto formal ou negativo do princípio da igualdade, traduzido na proibição de distinção entre os indivíduos na aplicação e no teor da lei. Não obstante, a igualdade também deve ser entendida no sentido positivo, diante da obrigação do legislador tratar de forma diversa os desiguais. Merece destaque a lição de Misabel Derzi, a respeito das diferentes maneiras em que se traduz o princípio da igualdade:<sup>90</sup>

1. Na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. Na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;

<sup>88</sup> BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. 5.ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002, p.19.

<sup>89</sup> BARBOSA, Rui. Oração aos moços. In: LACERDA, Virgínia Cortes de. *Discursos e escritos seletos*. Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 1995, p.667.

<sup>90</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.530.

3. No dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. No dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. Na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Aristóteles já dizia que a igualdade consiste em “tratar igualmente os seres iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam”. De fato, o princípio da igualdade importa na proibição de distinguir os iguais, ao lado da obrigação de distinção para os desiguais. Por outro lado, como acentua Bobbio, onde a regra é a igualdade, o tratamento desigual deve ser justificado, por se tratar de exceção.<sup>91</sup> Numa sociedade como a brasileira, o tratamento diferenciado entre os indivíduos é mais do que justificado, tratando-se de verdadeira condição para a construção de uma sociedade justa.

Para Misabel Derzi, a igualdade supõe a comparabilidade e a diversidade ao mesmo tempo, sendo sempre, portanto, relativa.<sup>92</sup> Contudo, a razão utilizada para a diferenciação deve estar em harmonia com os valores protegidos pela própria Constituição, uma vez que há características que não devem ser utilizadas como critério de distinção, a exemplo do sexo, da raça, das convicções políticas e da crença religiosa.

No sistema tributário nacional, o princípio possui acentuada importância, constituindo-se em mais uma das limitações ao poder de tributar, previsto no artigo 150 da Carta Magna nos termos seguintes:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Eis o princípio da isonomia tributária, especificação na seara tributária do princípio constitucional da igualdade. Segundo suas diretrizes, está o legislador tributário

---

<sup>91</sup> BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. 5.ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002, p.10.

<sup>92</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.526.

proibido de distinguir entre os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente, e por outro lado está obrigado a tratar de modo diferenciado aqueles que estão em situações jurídicas diversas, na medida de sua desigualdade.

No Direito Tributário, o critério geral de justiça fiscal utilizado para a distinção entre os contribuintes é o da *capacidade econômica* de cada indivíduo, representado pelo princípio da capacidade contributiva, derivado da isonomia tributária. Nesse sentido, determina a Carta Maior no §1º do seu artigo 145 que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

Para Regina Helena Costa, o princípio da isonomia está na essência da noção da capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. A capacidade contributiva é então, em verdade, um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, que irradia seus efeitos por todo ordenamento jurídico.<sup>93</sup>

Consoante o princípio da capacidade contributiva, o ônus tributário deve ser proporcional à capacidade econômica do contribuinte, de modo que as pessoas devem ser tributadas de acordo com seus indícios de riqueza, por medida de justiça fiscal.<sup>94</sup> Realmente, é justo o contribuinte que detém maior riqueza contribuir de forma mais intensa para a manutenção da coisa pública do que aquele possuidor de menor capacidade econômica. A efetivação do princípio é realizada precipuamente através da progressividade das alíquotas, na medida em que se eleva a base de cálculo do tributo.<sup>95</sup>

Assim, a capacidade contributiva é a idoneidade revelada pelo contribuinte, enquanto titular da relação jurídico-tributária, de suportar a carga tributária e fazer face aos dispêndios públicos.<sup>96</sup>

No exercício da competência tributária, os entes federados devem levar em consideração a capacidade contributiva *objetiva* de cada contribuinte, relacionada a

---

<sup>93</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 41.

<sup>94</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.118.

<sup>95</sup> CONTI, José Maurício. *Princípio Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p.78.

<sup>96</sup> DENARI, Zelmo. *Breves considerações à margem da capacidade contributiva*. Revista dialética n°124. p.79.

indícios objetivos de riqueza, e não as condições econômicas reais de cada pessoa considerada individualmente. Logo, o fato do proprietário de uma mansão não mais possuir condições para suportar o valor do IPTU não pode ser oposto à cobrança do Fisco.<sup>97</sup>

O princípio da capacidade contributiva possui como maior campo de aplicação os impostos, cujas hipóteses de incidência devem descrever, na expressão de Alfredo Augusto Becker, *atos-signos presuntivos de riqueza*, a exemplo de auferir renda ou ser proprietário de imóvel. Com a simples ocorrência desses fatos, presume-se que quem os praticou possui capacidade econômica suficiente para ser tributado pelo imposto específico.<sup>98</sup>

A regra do art. 145, §1º da Carta Magna não é apenas uma recomendação para o legislador infraconstitucional. Ao contrário, é uma determinação de que os impostos devem ser pessoais,<sup>99</sup> bem como atender ao princípio da capacidade contributiva nos casos em que houver compatibilidade com as suas respectivas regras-matrizes, descritas pela própria CF.<sup>100</sup>

De modo geral, o princípio não é compatível com os chamados impostos indiretos, aqueles em que a pessoa tributada repassa a carga tributária para terceiros, como nos casos do IPI e ICMS. Nessas situações, o gravame fiscal não é suportado pelo contribuinte eleito pela lei, mas pelos consumidores (contribuintes de fato), pois no preço das mercadorias está inserido o valor do imposto.<sup>101</sup> Por outro lado, os impostos diretos são aqueles em que o ônus tributário é suportado pelo contribuinte legal, sem possibilidade de transferência para outrem, o que viabiliza a graduação do tributo conforme a capacidade contributiva.

Apesar da Constituição Federal informar que os *impostos* serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, na verdade o princípio da capacidade

---

<sup>97</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.124.

<sup>98</sup> BECKER, Alfredo Augusto *apud* CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.102.

<sup>99</sup> Os impostos podem ser pessoais ou reais, a depender do predomínio de características subjetivas ou objetivas na hipótese de incidência. Se os aspectos pessoais do contribuinte são levados em consideração, estaremos diante de um imposto pessoal; caso contrário, trata-se de imposto real, no qual há proeminência de características objetivas, como no ITR. (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.111).

<sup>100</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, 2012, p.118.

<sup>101</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p.23.

contributiva deve ser aplicado no que for compatível às diversas espécies tributárias, como garantia do particular. Não é por outro motivo que a própria CF veda, em seu art. 5º, inciso LXXVI, a cobrança de taxas nos casos em que a capacidade econômica for reduzida.<sup>102</sup>

Deve ser ressaltado que a tributação extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva não são incompatíveis. A capacidade contributiva tem na tributação extrafiscal apenas sua mitigação, para perseguição de outros objetivos, como o interesse público de natureza social ou econômica.<sup>103</sup> Sendo assim, pessoas de capacidade econômica elevada podem ser premiadas através de incentivos tributários, sem ferir o princípio da isonomia. É que nesses casos os critérios de justiça utilizados são outros que não o da capacidade econômica do contribuinte (*a cada um, segundo a sua capacidade econômica*), como por exemplo o critério do mérito do particular (*a cada um, segundo o seu mérito*). Pondo em outras palavras, quando o contribuinte exerce atividade que protege valores constitucionais, promovendo o bem comum, merece ser tributado de forma menos gravosa do que aqueles que nada fazem nesse sentido, por medida de justiça. Por outro lado, o indivíduo que contraria o interesse público pode ser desestimulado a manter esse tipo de conduta através de um maior gravame tributário. Nesse sentido, afirma Misabel Derzi:<sup>104</sup>

Na extrafiscalidade, a capacidade contributiva é posta de lado, de forma total ou parcial. Nas isenções e demais benefícios fiscais, outorgados com incentivos, os destinatários do favor legal podem ser pessoas de grande capacidade econômica. Mas isso não representa quebra da igualdade formal. Trabalha-se, então, com novo critério de comparação (valores distintos) que não a capacidade contributiva. Nos incentivos fiscais, a pessoa isenta demonstra aptidão maior para realizar os objetivos da política econômica do País, ou mérito econômico (ou mérito científico, nas invenções, por ex.), por isso é premiada. Na tributação extrafiscal progressiva, o proprietário que conduz mal a sua propriedade, conservando-a socialmente inútil, é onerado com encargos fiscais mais elevados, pois mantém comportamento inadequado ao interesse público ou inaptidão para se adaptar a esse interesse.

É condição de constitucionalidade do tributo extrafiscal a obediência ao princípio da isonomia tributária, pois os incentivos devem ser concedidos a *todas* as pessoas que pertençam à mesma categoria especial – aqueles que praticam as atividades

---

<sup>102</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.167.

<sup>103</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.72.

<sup>104</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.381.

consideradas positivas –, do mesmo modo que o maior ônus fiscal deve recair sobre *todos* os que realizam as condutas lesivas ao interesse público.<sup>105</sup>

As exceções a essa regra devem ser previstas pela própria Carta Magna, a exemplo da permissão para a União conceder incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, apesar da regra ser a uniformidade dos tributos federais no território nacional, devido à igualdade entre os entes políticos da Federação.<sup>106</sup>

Portanto, a tributação extrafiscal ambiental está intrinsecamente vinculada ao princípio da isonomia tributária, de forma que todos aqueles que exercem atividades sustentáveis, garantindo o equilíbrio do meio ambiente, sejam premiados através de benefícios tributários para incentivar a continuidade e aprimoramento desse tipo de atividade, que favorecem a sociedade em geral. Nesses casos, o critério de justiça utilizado é nitidamente o do mérito do contribuinte, sendo que o legislador está autorizado a utilizar um tratamento tributário diferenciado para essa categoria de pessoas, pois a vida no meio ambiente equilibrado é um direito difuso reconhecido como fundamental pela Constituição Federal, verdadeira condição para a dignidade da pessoa humana, valor supremo de nosso ordenamento jurídico.

Por outro lado, como expressão da transversalidade das normas ambientais, a igualdade tributária pode ser aplicada ao lado do princípio do poluidor-pagador, na imposição de maior gravame tributário a todos os contribuintes que promovam atividades com significativo potencial de degradação ambiental, como forma de desincentivo e de internalização dos custos ambientais impostos à sociedade em geral. Para não continuar suportando uma carga tributária elevada, é natural que os contribuintes modifiquem suas atividades, conferindo-lhe maior grau de sustentabilidade em favor do interesse público.

---

<sup>105</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.381.

<sup>106</sup> BELSÚNCE, Garcia *apud* DOMINGUES, José Marcos. *Capacidade Contributiva*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p.120.

### 3.3.3 Princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório

No exercício da competência tributária, os entes políticos estão adstritos a diversas limitações ao poder de tributar, dentre as quais se encontra a proibição de tributo com efeito confiscatório. Vale lembrar que esse princípio está previsto no inciso IV do artigo 150 da CF, em garantia ao direito de propriedade dos contribuintes, o qual por sua vez aparece em diversos dispositivos constitucionais, como no art. 5º, *in verbis*:

Art. 5º [...]

XXII – é garantido o direito de propriedade;

XXIII – a propriedade atenderá a sua função social;

XXIV – a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

O confisco é o ato pelo qual o Estado desapossa o particular de seus bens, de forma total ou substancial e sem qualquer contraprestação.<sup>107</sup> Em rigor, é uma sanção pela prática de atos ilícitos, a exemplo do previsto pela Carta Magna em seu artigo 243, que determina o confisco das glebas utilizadas para o cultivo ilegal de plantas psicotrópicas.<sup>108</sup>

Os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que envolvem necessariamente a transferência de recursos dos particulares para o Estado. Dessa forma, o tributo tem *efeito de confisco* quando determina “uma injusta transferência patrimonial ao Fisco, injusta em seu montante ou por falta de causa jurídica, ou finalmente porque aniquila o ativo patrimonial”.<sup>109</sup> Portanto, quando o tributo for de

<sup>107</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação Ambiental: A função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1.ed, Curitiba: Juruá, 2009, p.90.

<sup>108</sup> Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.

Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias.

<sup>109</sup> MERSAN, Carlos A. *apud* HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.47.



tal forma oneroso ao contribuinte que acabe sendo sentindo como penalidade, terá efeito de confisco. Como bem assinalado por Luciano Amaro,<sup>110</sup>

Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada.

Em última análise, o princípio do não-confisco busca preservar os recursos econômicos indispensáveis à satisfação do *mínimo vital*, que corresponde àquelas necessidades básicas do ser humano – educação, alimentação, saúde, vestuário, moradia, transporte, cultura, lazer etc. –, constituindo-se em condição essencial para a dignidade da pessoa humana.<sup>111</sup> Portanto, além de proteger a propriedade do contribuinte, a vedação do tributo com efeito confiscatório busca tutelar a sua liberdade, através da garantia ao mínimo existencial.

Existe uma clara relação entre os princípios da capacidade contributiva e o da proibição dos tributos com efeito de confisco, pois ambos possuem como finalidade preservar a capacidade econômica do contribuinte, configurando-se em importante garantia do particular. No entanto, os princípios não se confundem, pois como observa Estevão Horvath, “o confisco seria a violação, por excesso, da capacidade contributiva”.<sup>112</sup> Desse modo, ao instituir imposto graduado com base na capacidade econômica do contribuinte, o legislador tributário tem como limite o efeito confiscatório do tributo. Ou, na síntese de Klaus Tipke, “a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade econômica”.<sup>113</sup>

A grande dificuldade em relação a este princípio reside na definição dos limites a partir dos quais os tributos deixam de ser justos e passam a ter efeitos confiscatórios. Nos casos em que o tributo avança sobre a totalidade ou parte substancial do patrimônio do contribuinte, é fácil deduzir que, *a priori*, há efeito de confisco. No entanto, qual seria o percentual-limite da confiscatoriedade: cem por

---

<sup>110</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.169.

<sup>111</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.115.

<sup>112</sup> HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.67.

<sup>113</sup> TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p.67.

cento sobre o valor do patrimônio do particular, oitenta, sessenta por cento? Na realidade, não há possibilidade de se definir um limite matemático para tanto, devendo o princípio do não-confisco ser pautado de acordo com a *razoabilidade*, tendo em vista cada caso concreto e levando-se em consideração as condições de tempo e lugar, bem como as finalidades econômicas e sociais de cada tributo.<sup>114</sup>

Outra questão que se coloca diz respeito à compatibilidade dos tributos extrafiscais com o princípio em tela. Enquanto uma alíquota hipotética de 80% para um tributo eminentemente fiscal como o imposto sobre a renda acaba gerando efeito de confisco, há tributos extrafiscais em que a alíquota é fixada em valores superiores a 100%, e, entretanto, não há de se falar em efeito confiscatório. Tendo em vista essa aparente contradição e o problema da fixação do limite da confiscatoriedade, elucidada Aliomar Baleeiro:<sup>115</sup>

O problema reside na fixação de limites, excedidos os quais, esses objetivos, prometidos pela Constituição, estariam irremediavelmente feridos. Tribunais estrangeiros já se inclinaram por critérios empíricos, como o de 33% da renda, adotado pela Corte Suprema da Argentina. Mas esse problema é fundamentalmente econômico. E, à luz da economia, fácil provar, até com a experiência, que, na tributação progressiva, se poderá atingir até quase 100% da renda – do que há fartos exemplos – sem destruir a propriedade, impedir o trabalho, desencorajar a iniciativa ou ultrapassar a capacidade econômica. Mas não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nesse caso, o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos no Direito Fiscal brasileiro quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio etc.

Portanto, com a extrafiscalidade não há violação ao princípio do não-confisco, ocorrendo apenas uma maior elasticidade do limite de confiscatoriedade, com a finalidade de desestimular condutas contrárias aos valores que a Constituição Federal busca tutelar. Assim, e.g., se o contribuinte não cumpre a função social de sua propriedade, é justo que a alíquota do IPTU ou ITR alcance índices mais elevados com o intuito de que o proprietário seja impelido a observar a função social urbana ou rural. No entanto, o mínimo vital também é intocável pelos tributos extrafiscais, posto que corresponde a uma condição *sine qua non* para a vida humana digna.

---

<sup>114</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.117.

<sup>115</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.566-567.

Finalmente, definido o que vem a ser o tributo extrafiscal, inclusive com superficial análise de alguns dos princípios que lhe são mais caros, ou cuja aplicação lhe é peculiar, torna-se possível o estudo da tributação extrafiscal ambiental, que será realizado no próximo capítulo.

## 4 A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL

### 4.1 PRESSUPOSTOS

Conforme demonstrado no primeiro capítulo, o atual panorama de degradação do meio ambiente se constitui em uma das principais consequências negativas do paradigma mecanicista, que é a cosmovisão reinante da Era Moderna. O homem perdeu gradualmente a noção de identidade com a natureza, passando a visualizá-la apenas como bem econômico, ou seja, mais um fator de produção.<sup>116</sup>

No entanto, nas últimas décadas do século passado teve início o processo de conscientização ambiental, marcado pela busca de soluções para essa crise. Nesse contexto, surgiram diversos campos de conhecimento ligados ao meio ambiente, trazendo novos conceitos dentre os quais se destaca o *desenvolvimento sustentável*, reconhecido globalmente na atualidade. Porém, para que essa idéia não se transforme em mais uma utopia a ser transmitida para as gerações futuras, são necessários instrumentos eficazes para a sua implementação de fato.

O Estado detém papel fundamental na proteção do meio ambiente, cabendo-lhe estabelecer políticas ambientais que orientem a conduta dos particulares na direção da sustentabilidade, dando ênfase à prevenção, uma vez que os danos causados ao meio ambiente são em regra irreversíveis ou de difícil reparação, devido à fragilidade do equilíbrio ecossistêmico.

A Carta Magna de 1988, através de seu art. 225, determina que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, impondo ao Poder Público e a coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. Por outro lado, atribui à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios a competência administrativa comum para criar as políticas públicas que

---

<sup>116</sup> Cf. GRÜN, Mauro. *Ética e educação ambiental: a conexão necessária*. 13ª ed. São Paulo: Papirus, 1996.

possibilitem a efetivação desse direito,<sup>117</sup> bem como a competência concorrente para legislar em matéria ambiental.<sup>118</sup>

As políticas públicas ambientais são concretizadas através da utilização de mecanismos de *persuasão*, de *comando e controle*, além dos *instrumentos econômicos*. Os primeiros se caracterizam pela conscientização da população acerca da importância do equilíbrio do meio ambiente para a qualidade de vida, possuindo como maior expoente a educação ambiental, a qual é essencial para que os indivíduos modifiquem seus hábitos e valores, levando à adoção de comportamentos ecologicamente corretos.

Os mecanismos de comando e controle são essencialmente repressivos, envolvendo a fixação de padrões, proibições e limites para a utilização dos recursos ambientais por meio das normas jurídicas, bem como de sanções punitivas para os casos de descumprimento do que foi estabelecido.<sup>119</sup> Por sua vez, os instrumentos econômicos possibilitam a internalização dos custos ambientais pelos poluidores e usuários dos recursos ambientais, provocando um incentivo às atividades sustentáveis através de estímulos financeiros.<sup>120</sup> De acordo com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, os instrumentos econômicos voltados para a preservação do meio ambiente são classificados em cinco categorias:<sup>121</sup>

- 1) tributos em geral; 2) subsídios (empréstimos ou créditos facilitados); 3) mecanismos de depósitos em garantia reembolsáveis (devolução de

---

<sup>117</sup> 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; IV – impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; V – proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência; VI – proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; VII preservar as florestas, a fauna e a flora; XI – registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;

<sup>118</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; VI – florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição; VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico; VIII – responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico.

<sup>119</sup> LUSTOSA, Maria Cecília Junqueira; YOUNG, Carlos Eduardo Frickmann. Política Ambiental. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia. *Economia Industrial: Fundamentos Teóricos e Práticos no Brasil*. 1. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2002, p.578.

<sup>120</sup> SETTE, Marli T. Deon. *Direito tributário e sua aplicação à gestão ambiental: um enfoque econômico*. Disponível em: <<http://www.unb.br/face/eco/jmn/trabalhos/2004/direitotributario.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2014.

<sup>121</sup> YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários: ênfase na prevenção. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.534.

garantias oferecidas no início de uma atividade poluidora, exigida obrigatoriamente pelo Estado como condição para o início da empresa); 4) sistema de licenças outorgadas pelo Estado às indústrias poluidoras abaixo de um determinado nível não nocivo ou tolerável; e 5) instrumentos financeiros consistentes em prêmios e castigos (empregados em defesa da qualidade do ar, da água, dos níveis de ruídos, proteção do solo e serviços de limpeza).

No Brasil, as políticas ambientais ainda são baseadas prioritariamente na repressão, o que acaba prejudicando a tutela do meio ambiente.<sup>122</sup> A eficiência dos instrumentos de comando e controle depende de fiscalização administrativa, e em nosso país a maioria dos órgãos ambientais são deficitários, especialmente quanto ao quadro de pessoal que muitas vezes é insuficiente para a demanda.<sup>123</sup> Esse fator, aliado à demora da prestação jurisdicional, termina por reduzir bastante a eficácia desse tipo de mecanismo.

Assim, deve haver uma reorientação dessas políticas no sentido da prevenção, tendo em vista as características do dano ambiental. Logo, o Estado deve privilegiar os instrumentos econômicos e de persuasão para a defesa do meio ambiente, com o intuito de que a repressão somente ocorra como última alternativa. Essa é inclusive a tendência das políticas ambientais dos países desenvolvidos, reforçada através de diversos documentos internacionais, como a Declaração do Rio de 1992 e a Agenda 21.

No plano jurídico, essa diretriz é consubstanciada através do controle preventivo, privilegiando-se as normas de condicionamento que incentivam os comportamentos desejados por meio de sanções premiais – incentivos tributários, subsídios etc.<sup>124</sup> Nesse sentido, é essencial a criação de normas que estimulem atividades sustentáveis com a concessão de benefícios, em complemento às previsões normativas de punição para as condutas consideradas lesivas ao meio ambiente.<sup>125</sup>

Dentre os instrumentos jurídicos destinados a induzir comportamentos aos indivíduos, destacam-se os tributos extrafiscais, analisados no capítulo anterior. A extrafiscalidade surge como mecanismo eficaz para garantir a concretização do

---

<sup>122</sup> LUSTOSA, Maria Cecília Junqueira; YOUNG, Carlos Eduardo Frickmann. Política Ambiental. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia. *Economia Industrial: Fundamentos Teóricos e Práticos no Brasil*. 1. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2002, p.583.

<sup>123</sup> *Ibidem*, p.585-589.

<sup>124</sup> MOTTA, Ronaldo; RUITENBEEK, Jack; HUBER, Richard. *Uso de instrumentos econômicos na gestão ambiental da América Latina e Caribe: lições e recomendações*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 4-5.

<sup>125</sup> SANTANA, Heron José de. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, n.33, p.10, jan./mar. 2004.

desenvolvimento sustentável, através de incentivos tributários às práticas que privilegiem o equilíbrio do meio ambiente, e do desestímulo à manutenção das atividades causadoras de significativos impactos ambientais, por meio de um maior gravame tributário.

Em um Estado democrático de Direito, como é o Brasil, no qual se almeja conciliar as garantias dos direitos sociais a um fortalecimento das liberdades e da livre iniciativa, a utilização dos tributos com finalidade extrafiscal se torna extremamente positiva, pois possibilita uma intervenção indireta do Estado na vida privada do contribuinte, induzindo comportamentos, em virtude da ampla eficácia dos tributos na regulação de mercado e reestruturação social.<sup>126</sup>

Sendo assim, por ser um dos meios mais eficazes no estímulo de condutas, a tributação pode ser utilizada para que induza os agentes econômicos a terem comportamentos condizentes com a proteção ambiental, caso tenham incentivos fiscais para estas condutas, ou recebam algum gravame tributário mais intenso em função de uma conduta predatória.<sup>127</sup>

Portanto, devem ser adotados mecanismos preventivos para a tutela do meio ambiente, como a educação ambiental e os instrumentos econômicos, dos quais os tributos fazem parte. Inclusive, a tributação vem sendo aplicada nesse sentido com sucesso em diversos países desenvolvidos,<sup>128</sup> o que dá ensejo a sua utilização no Brasil para esse desiderato, desde que observadas as peculiaridades locais.

A tributação extrafiscal possibilita ainda a aplicação dos princípios do poluidor-pagador, pois é um instrumento econômico que permite a internalização dos custos ambientais impostos à sociedade pelos poluidores e usuários de recursos ambientais. É evidente que a atividade empresarial é voltada para o lucro, e por isso o custo/benefício é o principal critério das decisões dos empresários. Tendo em vista esse aspecto, ressalta Roberto Ferraz que “se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão

---

<sup>126</sup> BORGES, Daniela de Andrade. *A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela constituição federal de 1988*. Fórum de teses da faculdade baiana de Direito. Salvador, vol.3, 2011, p.92.

<sup>127</sup> WERKEMA, Maurício Sirihal. *Dedutibilidade das despesas relacionadas com o cumprimento de termos de ajustamento de conduta e de compensações ambientais*. Revista dialética de direito tributário. nº 182, p.100.

<sup>128</sup> RIBAS, Lídia Maria L. Rodrigues. *Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.675-723.

ecologicamente corretas. O *tributo verde* tem, portanto, papel re-orientador da atividade empresarial e popular”.<sup>129</sup> Além disso, a extrafiscalidade se coaduna perfeitamente às políticas ambientais preventivas, buscando evitar a ocorrência do dano ambiental por meio de estímulos financeiros aos contribuintes. Possui diversas vantagens em relação à utilização dos métodos diretos de controle ambiental – por exemplo, a fixação de proibições e limites – dentre as quais se destacam a menor necessidade de fiscalização e a flexibilidade, possibilitando o tratamento diferenciado dos particulares de acordo com seus méritos ambientais.

Entretanto, deve ser ressaltada a indispensabilidade dos mecanismos de comando e controle para a tutela do meio ambiente, pois os meios de controle indiretos, como a tributação extrafiscal ambiental, têm como ponto negativo a dependência em parte da adesão dos particulares. Portanto, a política pública ambiental ideal é aquela em que há a complementaridade entre os seus diversos instrumentos.<sup>130</sup>

Em muitos países, privilegia-se a criação de tributos ambientais (*green taxes*) na função fiscal, com hipóteses de incidência correspondentes a atividades poluentes, possuindo a finalidade de utilizar o produto arrecadado para financiar as medidas reparatórias e preventivas dos danos ambientais. Nesse sentido, a França instituiu imposto sobre produtos florestais, enquanto a Bélgica adota um imposto sobre o consumo de descartáveis com isenções e restituições para material reciclado. Por sua vez, a Holanda cobra tributo sobre a contaminação causada por ruído oriundo de aeronaves civis, e na Dinamarca há exações sobre lâmpadas incandescentes e fusíveis elétricos, bem como sobre a emissão de certos gases e resíduos.<sup>131</sup> No Brasil, tendo em vista que a carga tributária beira os 40% do PIB nacional,<sup>132</sup> qualquer proposta de novos tributos com intuito arrecadatório é temerária; por conseguinte, a opção pela utilização extrafiscal dos tributos existentes se apresenta como a melhor alternativa para a tutela indireta do meio ambiente através da tributação.

---

<sup>129</sup> FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.342.

<sup>130</sup> SANTANA, Heron José de. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, n.33, p.11, jan./mar. 2004.

<sup>131</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.316-317.

<sup>132</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2014.



Essa opção, além de ser compatível com o ordenamento jurídico pátrio, é autorizada de forma expressa pela Constituição Federal, que estabeleceu no inciso VI de seu artigo 170 a defesa do meio ambiente como um dos princípios da ordem econômica, “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”, o que legitima a tributação extrafiscal ambiental.<sup>133</sup>

Ora, se já não bastassem tratar-se de direitos fundamentais, a tutela ambiental e o desenvolvimento econômico encontram-se paralelamente dispostos na carta magna, enquanto fatores essenciais para otimização dos setores econômicos e sociais, constituindo-se em princípio vetores do sistema. Portanto, a sua conjugação de esforços desponta como uma política totalmente válida.<sup>134</sup>

Ademais, a Lei 6.938 de 1981 define como instrumento da Política Nacional do Meio Ambiente os “incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental (art. 9º, inciso V)”. É possível que esses incentivos sejam tributários, através de isenções, deduções de base de cálculo, reduções das alíquotas, dentre outras formas de estimular o contribuinte a adotar as chamadas tecnologias limpas, em benefício da qualidade de vida.<sup>135</sup>

A utilização do tributo como instrumento para a preservação do meio ambiente passa pela compatibilização entre as competências ambiental e tributária, de forma que os direitos fundamentais do contribuinte sejam respeitados, como a liberdade e a propriedade. Assim, a tributação ambientalmente orientada está submetida às limitações ao poder de tributar, em especial ao princípio da isonomia tributária, de forma que os incentivos fiscais atinjam *todos* os contribuintes que se encontrem na mesma condição, e por outro lado o maior gravame recaia sobre *todos* aqueles que pratiquem as condutas consideradas lesivas ao equilíbrio do meio ambiente e à qualidade de vida.

---

<sup>133</sup> SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. *Tributação ambiental e sustentabilidade*. Empreendimentos Econômicos e Desenvolvimento Sustentável, Arte e Ciência, São Paulo, 2008, p-361-362.

<sup>134</sup> TUPIASSU, Lise V. da Costa. *TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.75-76.

<sup>135</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.110.

Portanto, a tributação extrafiscal desponta como instrumento hábil para a concretização do desenvolvimento sustentável, de forma a garantir a qualidade de vida das presentes e futuras gerações. Sua aplicação com essa finalidade é orientada pelos princípios tributários em interação com os princípios ambientais da precaução, prevenção, do poluidor-pagador e usuário-pagador, tendo em vista a conservação e restauração do equilíbrio ecológico, condição para a *dignidade da pessoa humana*.

Cumpre-nos analisar alguns dos princípios tributários específicos que regem a sua implementação, como a seletividade e a progressividade, além das isenções tributárias, que estão intimamente relacionadas à extrafiscalidade.

#### 4.2 MECANISMOS DA EXTRAFISCALIDADE

Através de diversos instrumentos tributários, o Estado pode incentivar ou desestimular determinados comportamentos, a exemplo da progressividade das alíquotas, das isenções, da seletividade, das deduções, dentre outros benefícios fiscais. Vale ressaltar os critérios que os tributos ambientalmente orientados devem seguir para serem considerados eficientes, de acordo com a declaração final da 2ª Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento: <sup>136</sup>

- 1) eficiência ambiental, vale dizer, que a imposição tributária efetivamente conduza a resultados positivos do ponto de vista ambiental, mediante a instituição de tributo assim orientado ou imprimindo-se a tributo já existente esse caráter;
- 2) eficiência econômica, isto é, que ostente baixo custo, que seja um tributo de baixo impacto econômico, embora conducente àqueles dois objetivos: geração de recursos ambientais e/ou orientação do comportamento do contribuinte a adotar uma conduta ecologicamente correta;
- 3) administração barata e simples, significando que sua exigência não deva onerar a máquina administrativa, porque, senão, ter-se-á o mesmo problema existente com o exercício do poder de polícia; e
- 4) ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacionais.

A seguir, veremos como alguns desses mecanismos podem ser utilizados em prol da preservação do meio ambiente, com ênfase nos impostos.

---

<sup>136</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 315-316.

#### 4.2.1 A seletividade

De acordo com o magistério de Leandro Paulsen, a seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, envolvendo, devido a isto, a variação das alíquotas em consonância ao objeto tributado, baseada em algum critério específico.<sup>137</sup>

Pelo Princípio em tela, o tributo, conforme a essencialidade do produto, deverá possuir uma alíquota maior ou menor. Assim, os produtos de primeira necessidade para a sociedade devem ter uma alíquota baixa, enquanto os produtos considerados supérfluos devem receber uma tributação mais elevada.

A Carta Magna de 1988 determina, em seu art. 153, inciso IV, a competência da União para instituir o IPI, Imposto sobre produtos industrializados, o qual possui como uma de suas hipóteses de incidência as operações com produtos industrializados. Segundo o §3º, inciso I deste mesmo artigo, o IPI deve ser seletivo, em função da *essencialidade* do produto. A grande finalidade da seletividade é favorecer os consumidores finais, uma vez que são eles que acabam suportando o ônus tributário embutido nos preços das mercadorias e serviços, dos tributos indiretos.

Assim, a essencialidade do produto industrializado é razão para a variação das alíquotas do IPI: quanto mais supérfluo, maior será a alíquota; quanto maior sua essencialidade, menor será aquela. Em razão desta premissa, os produtos alimentícios muitas vezes tem alíquotas reduzidas, chegando ao ponto de serem zeradas, enquanto os cigarros são tributados com alíquotas altíssimas, para desestimular o consumo, traduzindo o caráter eminentemente extrafiscal da seletividade.

Para o professor Aliomar Baleeiro, a *essencialidade* do produto significa: <sup>138</sup>

A adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente, são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do

---

<sup>137</sup> PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p.94.

<sup>138</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed.rev. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.491.

ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas.

Por outra via, a Constituição Federal coloca como competente para criar o ICMS os Estados e o Distrito Federal. Este tributo possui dentre as suas hipóteses de incidência as operações relativas à circulação de mercadorias. O art. 155, §2º, inciso III da CF dispõe que este imposto *poderá* ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, ou seja, também pode se valer do mecanismo da seletividade para estimular ou desestimular condutas, alterando sua alíquota em razão da essencialidade desta mercadoria.

Vale ressaltar que a seletividade se ajusta perfeitamente ao princípio da capacidade contributiva, pois os impostos seletivos incidem com maior rigor sobre os que ostentam maior capacidade econômica, contribuindo para a manutenção dos serviços públicos que o Estado deve prestar, em favor especial aos mais carentes.<sup>139</sup>

Sendo Assim, é perfeitamente cabível a utilização da seletividade como instrumento de proteção do meio ambiente, a partir da ampliação do critério da essencialidade, de modo a abranger o impacto ambiental destas mercadorias. Esta atitude entra em sintonia com os valores constitucionais, se amolda à determinação do artigo 170, inciso VI da CF e vem tutelar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Desta maneira, as alíquotas do IPI e ICMS seriam reduzidas, quando incidentes sobre operações de mercadorias sustentáveis, *e.g*, produtos biodegradáveis e orgânicos, para incentivar a produção e circulação de mercadorias desta natureza. Inversamente, as operações de mercadorias causadoras de significativo impacto ambiental deveriam ser oneradas com alíquotas maiores, não apenas para desestimular essas atividades, mas também para estimular a adoção de tecnologias voltadas para a preservação e melhoria da qualidade ambiental.

Existem em nosso ordenamento jurídico, apesar de serem muitos poucos, exemplos do uso da seletividade como meio de preservação ambiental, como a Lei 2.657/96, do Estado do Rio de Janeiro, que reduz a alíquota de 18% para 12%, nas operações com máquinas, equipamentos e veículos destinados à implantação, ampliação e modernização de unidades industriais ou agro-industriais, que visem à defesa do

---

<sup>139</sup> DENARI, Zelmo. *Breves considerações à margem da capacidade contributiva*. Revista dialética n°124. p. 82.

meio ambiente (art 14, inciso XV). Neste mesmo sentido, o já revogado Decreto Federal 755/93 previa alíquotas diferenciadas para os veículos movidos a álcool (20% ou 25%) e para aqueles movidos a gasolina (25% ou 30%). Embora a intenção primordial deste decreto fosse o estímulo da produção do álcool nacional, para reduzir a importação de petróleo, a medida também privilegiava o equilíbrio ao meio ambiente, uma vez que este tipo de combustível produz menos poluição atmosférica que a gasolina.<sup>140</sup>

#### 4.2.2 A progressividade nos impostos sobre a propriedade

Intrinsecamente relacionada com o princípio tributário da capacidade contributiva, a progressividade corresponde à elevação da alíquota de acordo com a majoração da base de cálculo do tributo. Além do imposto sobre a renda, a sua aplicação é determinada pela Constituição Federal nos impostos cujo fato imponible é a propriedade de imóvel rural ou urbano, embora com finalidades distintas daquele.

A propriedade não é mais um direito soberano e incondicionado, como à época do Estado Liberal.<sup>141</sup> Atualmente, o seu exercício deve atender não apenas ao interesse do proprietário, mas também aos interesses sociais. No ordenamento jurídico pátrio, de acordo com as diretrizes constitucionais, não será protegida toda e qualquer propriedade, mas somente aquela que atender a sua *função social*, em decorrência dos princípios da solidariedade e da dignidade da pessoa humana.<sup>142</sup> Nesse contexto, assinala Eros Roberto Grau:<sup>143</sup>

O princípio da função social da propriedade impõe ao proprietário – ou a quem detém o poder de controle, na empresa – o dever de exercê-lo em benefício de outrem e não, apenas, de não o exercer em prejuízo de outrem. Isso significa que a função social da propriedade atua como fonte

<sup>140</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.323.

<sup>141</sup> Cf. GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 19.ed.rev.at. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.109-156.

<sup>142</sup> Art. 5. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII – é garantido o direito de propriedade; XXIII – a propriedade atenderá a sua função social;

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: [...] II – propriedade privada; III – função social da propriedade;

<sup>143</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9.ed.rev. São Paulo: Malheiros, 2004, p.222-223.

de imposição de comportamentos positivos – prestação de fazer, portanto, e não, meramente, de não-fazer – ao detentor do poder que deflui da propriedade. O princípio da função social da propriedade, desta sorte, passa a integrar o conceito jurídico-positivo de propriedade, de modo a determinar profundas alterações estruturais na sua interioridade. Em razão disso – pontualizo – é que justamente a sua *função* justifica e legitima essa propriedade.

O Código Civil de 2002, em harmonia com os princípios constitucionais, tem como objetivo central a tutela do homem, e não mais do patrimônio, como ocorria com o Código de 1916. É com esse espírito que o CC/2002 dispõe acerca da propriedade, *in verbis*:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

§2º São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem.

Destarte, é certo que o proprietário deve exercer seu direito observando os interesses sociais, inclusive de modo a preservar o equilíbrio ecológico, condição essencial para a qualidade de vida de todos. A propriedade que atende a tais requisitos é aquela que cumpre a sua *função social*; em relação à propriedade imobiliária urbana, determina o art. 182, §2º da CF que cabe ao plano diretor de cada Município definir o seu conteúdo, de acordo com os interesses sociais locais. Por sua vez, a função social da propriedade rural tem seus contornos delineados pelo artigo 186 da CF, sendo que os critérios e graus de exigência devem ser estabelecidos por lei específica.

Voltando à seara tributária, a Lei das Leis definiu a competência dos Municípios e do Distrito Federal para a instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), cujo fato imponible é a propriedade, o domínio útil ou a posse *ad usucapionem* de imóvel urbano. Ressalte-se que cabe ao Município estabelecer os limites de suas zonas urbana e rural, observados os requisitos legais pertinentes.<sup>144</sup>

---

<sup>144</sup> Código Tributário Nacional:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos

O IPTU possui grande potencial para instrumentalizar a preservação do meio ambiente artificial, incentivando o cumprimento da função social urbana através de suas modalidades de progressividade.

A política urbana é disciplinada pela Constituição Federal em seus artigos 182 e 183, os quais foram regulamentados pela Lei 10.257 de 2001 – o Estatuto da Cidade, determinando a vinculação da sua execução ao direito à sadia qualidade de vida. Cabe ao Poder Público municipal executar as políticas de desenvolvimento urbano, de acordo com as diretrizes gerais fixadas no art. 2º da Lei 10.257/2001, com a finalidade de efetivar o desenvolvimento sustentável das cidades.

O próprio Estatuto da Cidade elenca no seu artigo 4º diversos mecanismos para a consecução de seus objetivos, sendo que o plano diretor é o instrumento básico de desenvolvimento e expansão urbana; além disso, é requisito para a utilização dos demais, dentre os quais se encontra o IPTU progressivo no tempo, previsto na Carta Magna nos seguintes termos:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsórios;

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III – desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Essa modalidade de progressividade do IPTU é eminentemente extrafiscal, pois visa a estimular os contribuintes a observar a função social de suas propriedades, evitando dentre outros fatores a especulação imobiliária. Para utilizar o IPTU progressivo no tempo, é imprescindível que o Município possua seu plano diretor, no qual deve determinar as áreas que poderão estar sujeitas sucessivamente ao

---

incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II – abastecimento de água; III – sistema de esgotos sanitários; IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

§2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

parcelamento ou edificação compulsório, ao imposto progressivo e à desapropriação.<sup>145</sup>

Coube à Lei 10.257/2001 disciplinar o procedimento desses instrumentos da política urbana, na forma do seu artigo 5º e seguintes. A aplicação do IPTU progressivo pressupõe a notificação do proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado pelo Poder Público municipal, para que proceda compulsoriamente ao parcelamento, edificação ou utilização de seu imóvel.<sup>146</sup> Após essa notificação, o proprietário tem os prazos de um ano para protocolar o projeto da obra no órgão municipal competente, e de dois anos após a aprovação do projeto para iniciar as obras do empreendimento. Excepcionalmente, em casos de empreendimentos de grande porte, poderá ser prevista através de lei específica a conclusão do projeto por etapas, assegurando-se que o projeto aprovado compreenda o empreendimento como um todo.

Se o proprietário do imóvel não edificado, subutilizado ou não utilizado descumprir os prazos e condições citados, o Município aplicará o IPTU progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota do tributo pelo prazo de cinco anos consecutivos, conforme o art. 7º do Estatuto da Cidade. Cabe à lei específica que determina o parcelamento, edificação ou utilização compulsórios fixar o valor da alíquota a ser aplicado em cada ano, o qual não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15%. Caso o proprietário não cumpra a exigência municipal nos cinco anos de majoração do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o Município pode manter a cobrança na alíquota máxima até o atendimento da obrigação, ou fazer valer a prerrogativa prevista no art. 182, §4º, inciso III da CF: desapropriar o imóvel, mediante pagamento em títulos da dívida pública, de acordo com o procedimento previsto nos parágrafos do artigo 8º da Lei 10.257/2001.

Dessa maneira, essa é uma das modalidades de progressividade do IPTU, que como ressaltado possui a finalidade de incentivar o cumprimento da função social urbana, nos termos do plano diretor de cada cidade. As demais formas de progressividade foram instituídas pela Emenda Constitucional nº 29, de 13 de

---

<sup>145</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.124-130.

<sup>146</sup> *Ibidem*, p.131.



setembro de 2000, que modificou a redação do §1º do art. 156 da Carta Magna, acrescentado-lhe os incisos I e II, na seguinte redação: <sup>147</sup>

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
 I – propriedade predial e territorial urbana;  
 §1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, §4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:  
 I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e  
 II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Logo, vislumbra-se no §1º do referido artigo mais duas modalidades de progressividade do IPTU: a fiscal, do inciso I, e a extrafiscal do inciso II. Apesar de não estar diretamente ligada ao objeto desse estudo, cumpre-nos analisar a progressividade fiscal, ainda que de modo superficial, com intuito de diferenciá-la das demais modalidades.

Antes da EC 29/2000, o Supremo Tribunal Federal havia consolidado o entendimento de que a progressividade fiscal não era aplicável ao IPTU, por se tratar de imposto real, e, portanto, não estaria submetido ao princípio da capacidade contributiva. Saliente-se que o STF utiliza a classificação de impostos pessoais e reais, considerando que devido à redação do §1º do art. 145 somente aos *pessoais* se aplicaria a capacidade contributiva.<sup>148</sup> Devido à essa posição, as leis municipais anteriores ao ano 2000 que instituíam o IPTU progressivo em função do valor do imóvel eram tachadas de inconstitucionais, como demonstra o seguinte julgado paradigmático da nossa Suprema Corte, do ano de 1997:

IPTU. PROGRESSIVIDADE. 1. No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. 2. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). 3. A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. 4. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do

<sup>147</sup> Novamente, concordamos que o *poderá* do §1º do art.156 deve ser entendido como *deverá*, pelas mesmas razões expostas anteriormente; ou seja, trata-se de um *poder-dever*.

<sup>148</sup> Art. 145, §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.

setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.(RE 153.771/MG. Recurso Extraordinário. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 5/9/1997. Tribunal Pleno).

Entretanto, após a alteração do texto constitucional, o STF editou a súmula 668, segundo a qual “é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. Mesmo assim, doutrinadores renomados, como Aires F. Barreto, continuam a entender que a progressividade fiscal do IPTU é inconstitucional, com o argumento de que segundo o §1º do artigo 145 da CF a capacidade econômica do contribuinte somente pode ser auferida nos impostos pessoais. No entanto, concordamos com o posicionamento de Roque Antonio Carrazza, Misabel Derzi, Elisabeth Nazar Carrazza, dentre outros, que admitem a progressividade fiscal do IPTU. A origem da controvérsia, na verdade, se encontra na redação dúbia daquele dispositivo constitucional. Como assevera Roque A. Carrazza, a norma em tela não deve ser interpretada no sentido de que a graduação segundo a capacidade contributiva só é permitida nos impostos pessoais, mas sempre que compatível com a regra-matriz de incidência de cada tributo.<sup>149</sup>

Como exposto no capítulo anterior, a capacidade contributiva é o critério geral de justiça fiscal. No tocante ao IPTU, é aferida de acordo com o valor do *imóvel*, presumindo-se que o proprietário de imóvel mais valioso possui maior capacidade econômica do que o possuidor de casa humilde; de fato, é justo que o primeiro seja proporcionalmente mais tributado através do IPTU do que o segundo, o que somente pode se consolidar através da progressividade fiscal.<sup>150</sup>

A Emenda Constitucional 29/2000 inseriu ainda outra modalidade de progressividade extrafiscal do IPTU para estimular o cumprimento da função social da propriedade, correspondente à diferenciação de suas alíquotas a depender da localização e do uso do imóvel. Sua aplicação pressupõe que o Município tenha estabelecido as normas de ordenação do solo urbano, indicando preferencialmente através do plano diretor a localização ideal de cada tipo de imóvel (residencial, comercial, industrial), bem como o uso mais adequado em cada zona urbana. Assim,

---

<sup>149</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.118.

<sup>150</sup> *Ibidem*, p.124.

definido que determinada zona será destinada ao comércio, eventual residência nessa área deve ter alíquota mais elevada do que um imóvel comercial, o qual estará atendendo de melhor forma a função social da propriedade.

Com fundamento nessa previsão constitucional – o uso do imóvel –, é cabível a redução das alíquotas do IPTU para os imóveis em que haja áreas de interesse ecológico (e.g., áreas de preservação permanente), de modo a estimular a sua manutenção, tendo em vista que a função social da propriedade urbana passa necessariamente pela preservação do meio ambiente, segundo as diretrizes gerais do Estatuto da Cidade:<sup>151</sup>

Art. 39. A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, assegurando o atendimento das necessidades dos cidadãos *quanto à qualidade de vida*, à justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas, *respeitadas as diretrizes previstas no art. 2º desta Lei*.

Além do IPTU, outro tributo que se presta ao estímulo à observância da função social da propriedade é o imposto sobre a propriedade territorial rural. A instituição do ITR é de competência da União, e sua natureza é eminentemente extrafiscal, tratando-se de “potente instrumento de política fiscal para a reforma agrária e combate aos latifúndios improdutivos”, como já pontificava Aliomar Baleeiro.<sup>152</sup> Inclusive, cinquenta por cento de sua arrecadação é destinada ao Município onde está localizado o imóvel, ou ainda a totalidade da receita, se o próprio Poder Público municipal procede à fiscalização e cobrança do tributo, na forma do artigo 158, inciso II, conjugado com o art. 153, §4º, inciso III da Lei das Leis.

O seu fato gerador é a propriedade, domínio útil ou posse *ad usucapionem* de imóvel rural, o qual por sua vez corresponde àquele situado fora da zona urbana do Município. Distintamente do IPTU, o ITR somente incide sobre a terra,<sup>153</sup> e não sobre as edificações em geral. Segundo o art. 153, §4º, inciso I da CF, o imposto deve ser progressivo e ter suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Assim, o principal objetivo desse tributo

---

<sup>151</sup> Art. 2º. A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante as seguintes diretrizes gerais: [...] XII – proteção, preservação e recuperação do meio ambiente natural e construído, do patrimônio cultural, histórico, artístico, paisagístico e arqueológico;

<sup>152</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed.rev. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.305.

<sup>153</sup> PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p.205-206.

é incentivar o cumprimento da função social da propriedade rural, cujo conteúdo é delineado pela própria Carta Magna, *in verbis*:

Art.186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I – aproveitamento racional e adequado;

II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Desse modo, as alíquotas do ITR devem ser progressivas de acordo com esses critérios, constringendo o proprietário a conferir produtividade a seu imóvel, observando os interesses sociais. Atualmente, o ITR é disciplinado pela Lei federal 9.393/96, que fixou a progressividade em função da área da propriedade e do seu grau de utilização, de forma que quanto maior o imóvel rural e menor seu aproveitamento, mais elevada será a alíquota. Essa Lei determina que para as propriedades rurais com grau de utilização igual ou inferior a 30%, as alíquotas variam de 1% (para áreas de até cinquenta hectares) até 20% (áreas acima de cinco mil hectares), desestimulando, por conseguinte, a manutenção de latifúndios improdutivos.<sup>154</sup>

Portanto, a progressividade extrafiscal constitui-se em um excelente instrumento econômico para a tutela do meio ambiente artificial, por meio do incentivo à observância da função social da propriedade imobiliária, seja ela urbana ou rural. Inclusive, essa previsão possui fundamento constitucional, cabendo aos entes políticos utilizá-la com maior intensidade, especialmente no âmbito municipal.

#### **4.2.3 As isenções**

Dentre os mecanismos da extrafiscalidade, destacam-se as isenções tributárias, que possuem forte capacidade de orientar o comportamento dos contribuintes no sentido desejado pelo Estado, mediante a retirada por lei de determinadas situações do âmbito de incidência da norma tributária, impedindo o nascimento da obrigação tributária, o que produz o efeito de liberação do pagamento da exação. No presente

---

<sup>154</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed.rev. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.306.

trabalho o instituto será analisado de forma superficial, apenas com o objetivo de distingui-lo de outras figuras que produzem efeitos correlatos, como a imunidade e a remissão.

Na doutrina pátria existem tantos conceitos de isenção quantos são as teorias que buscam explicar esse fenômeno jurídico. Segundo a teoria clássica, capitaneada por Rubens Gomes de Souza e Amílcar de Araújo Falcão, a isenção é o favor legal consistente na dispensa do tributo devido.<sup>155</sup> Coube a Alfredo Augusto Becker o ataque inicial a essa doutrina, construindo o entendimento de que a regra de isenção incide anteriormente à regra jurídica de tributação, justamente para impedir o nascimento da relação jurídica tributária.<sup>156</sup> Por sua vez, Souto Maior Borges aprofundou a posição de Becker, chegando a conclusão de que as isenções tributárias são hipóteses de não-incidência legalmente qualificadas.<sup>157</sup> Finalmente, Paulo de Barros Carvalho formou o posicionamento que atualmente é seguido por boa parte da doutrina - a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel Machado Derzi e Luciano Amaro - e com o qual concordamos.

De acordo com Paulo de Barros, a isenção tributária está contida em regras de estrutura,<sup>158</sup> e “investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz”. Prossegue esclarecendo o seu entendimento:<sup>159</sup>

Consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente:

I – *pela hipótese*

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;

<sup>155</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.980.

<sup>156</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 2002.

<sup>157</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

<sup>158</sup> As regras de estrutura são aquelas que incidem sobre outras normas jurídicas, prescrevendo “o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema”, diversamente das regras de comportamento, que estão diretamente voltadas para as condutas humanas. Assim, são de estrutura as regras que determinam as competências, o procedimento legislativo etc. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.567-568)

<sup>159</sup> *Ibidem*, p.570-571.

- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;

II – *pelo conseqüente*

- e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.

Exemplificando, se uma lei municipal estabelece que os prestadores de serviços educacionais não pagarão ISS, estará investindo contra o aspecto pessoal da regra-matriz de incidência do tributo, isentando esses prestadores do pagamento do ISS. Por outro lado, se norma federal determina que o café torrado é isento do IPI, atinge o aspecto material da hipótese, através da subtração do complemento do verbo. Para possibilitar a melhor compreensão do tema, convém delinear os traços gerais da estrutura da norma-padrão de incidência tributária, que se divide no antecedente (ou hipótese) e conseqüente normativo. No antecedente, estão contidos: o aspecto material, que é o núcleo da hipótese de incidência tributária, formado por um verbo – uma conduta humana – e seu complemento (por exemplo, auferir renda); o aspecto espacial, correspondente ao local em que a regra pode incidir; e o aspecto temporal, relacionado ao momento de incidência da norma tributária. Por sua vez, o conseqüente normativo é constituído pelo aspecto pessoal, referente ao sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária; e pelo aspecto quantitativo, o qual corresponde à base de cálculo e alíquota, que permitem a valoração do tributo.<sup>160</sup>

Destarte, com base no pensamento de Paulo de Barros Carvalho, pode-se conceituar a isenção como a limitação do âmbito de abrangência da norma jurídica tributária, que impede o nascimento da obrigação tributária. Não se confunde com a remissão, que é a dispensa legal do pagamento de tributo devido; como destaca Roque A. Carrazza, a “isenção impede que o tributo nasça e a remissão faz desaparecer o tributo já nascido”.<sup>161</sup>

Noutro passo, não há que se confundir as isenções com as imunidades, uma vez que estão situadas em planos distintos. As imunidades são normas constitucionais que limitam o poder de tributar, suprimindo a própria competência tributária dos entes federativos. Por outro lado, as isenções são normas infraconstitucionais que

---

<sup>160</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.301-419.

<sup>161</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.1031.

retiram determinadas situações do campo de incidência das regras tributárias. Portanto, as imunidades atuam no plano constitucional da definição das competências, enquanto as isenções no plano da incidência das normas tributárias, por conseguinte operando em momento posterior àquelas.

Numa Federação, o poder de tributar é repartido entre os entes políticos, consubstanciando-se nas respectivas competências tributárias, que entre nós são rigorosamente delimitadas pela Carta Magna, como visto anteriormente. Com argúcia, Souto Maior Borges observou que “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”.<sup>162</sup> Assim, quem possui competência para instituir tributo pode também o isentar, nas situações determinadas por lei.

Deve ser destacado que a competência para isentar também deve observar os princípios do sistema constitucional tributário (legalidade, isonomia, segurança jurídica etc.), pois também faz parte dele. Logo, as isenções devem ser instituídas através de lei, bem como ser concedidas a todos aqueles que preenchem as condições legalmente exigidas. Além disso, a sua concessão deve ter em vista o interesse social, resguardando valores protegidos pela Constituição Federal. Nesse sentido, assevera Roque Antonio Carrazza:<sup>163</sup>

O princípio da igualdade paira sobre as isenções tributárias. De fato, elas só podem ser concedidas quando favorecem pessoas tendo em conta objetivos constitucionalmente consagrados (proteção à velhice, à família, à cultura, aos deficientes mentais, aos economicamente mais fracos, isto é, que revelam ausência de capacidade econômica para suportar o encargo fiscal, etc.).

Portanto, estão legitimadas pelos artigos 225 e 170, inciso VI da Carta Magna as isenções que visem à defesa ambiental, pois a vida em um meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito fundamental resguardado pelo nosso sistema constitucional. Desta sorte, os entes federativos podem orientar o comportamento dos contribuintes no sentido da preservação ecológica através da instituição de isenções tributárias, suprimindo a carga tributária desde que atendidas determinadas condições legalmente estabelecidas (e.g., a existência de reserva particular em imóveis rurais).

---

<sup>162</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.31.

<sup>163</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.978.

Inclusive, já existem algumas iniciativas nesse sentido no ordenamento jurídico pátrio, como a isenção do ITR para as áreas de preservação permanente onde existam florestas formadas ou em formação e para as áreas reflorestadas com essências nativas, prevista no artigo 5º da Lei 5.868/72. A propósito dessa isenção, veja-se o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. AMBIENTAL. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ISENÇÃO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. Lei 5.868, de 12.12.72. Código Florestal. Lei 4.771, de 15.9.65, art. 2º. Se a área total compreende partes de preservação permanente, assim reconhecidas pelo art. 2º do Código Florestal, não é possível a incidência do ITR sobre o todo, uma vez que o art. 5º da Lei 5.868/1972 isenta de tributação as áreas de preservação ambiental. Em tal situação a dívida ativa não pode ser considerada líquida e certa, daí porque se revela inviável a cobrança através da execução fiscal. (TRF – 4ª Região. AC 97.04.46391-0/PR. Apelação Cível. Relator: Desembargador Federal Vladimir Passos de Freitas. Julgamento: 7/10/97. Primeira Turma. Maioria).

Da mesma forma, a Lei 8.171/91, que trata da política agrícola, determina mediante o art. 104 <sup>164</sup> que estão isentas de tributação e do pagamento do ITR as áreas dos imóveis rurais consideradas de preservação permanente e de reserva legal, na forma da Lei 4.771/65. O parágrafo único do mesmo artigo estende a isenção do ITR para as áreas de propriedade rural de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas pelo órgão competente. Assim, com fundamento nesse dispositivo o proprietário pode requerer ao INCRA a isenção do ITR de área reconhecida como Reserva Particular do Patrimônio Natural, de acordo com o art. 11 do Decreto federal 1.922/96.

Por sua vez, a Lei federal 9.393/96, que institui o ITR, exclui da área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal, as de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, as comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, bem como as áreas sob regime de servidão florestal. Ademais, o valor referente às florestas plantadas é excluído do valor do imóvel, a partir do qual é calculada a base de cálculo do tributo.

---

<sup>164</sup> Art. 104. São isentas de tributação e do pagamento do Imposto Territorial Rural as áreas dos imóveis rurais consideradas de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei nº 7.803, de 1989.

Parágrafo único. A isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) estende-se às áreas da propriedade rural de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente federal ou estadual e que ampliam as restrições de uso previstas no caput deste artigo.



O Município do Rio de Janeiro, através do art. 61 da Lei 691/84, concedeu isenção do IPTU aos imóveis de interesse histórico, cultural ou ecológico, ou de preservação paisagística e ambiental, às áreas que constituam reserva florestal, definidas pelo Poder Público, e para as áreas com mais de 10.000m<sup>2</sup> (dez mil metros quadrados) efetivamente ocupadas por florestas. No mesmo sentido, o Município de Porto Alegre isenta do IPTU o imóvel, ou parte dele, reconhecido como Reserva Particular do Patrimônio Natural, as áreas de proteção do ambiente natural e outras áreas de interesse ambiental, atendidos com os critérios estabelecidos pela Secretaria Municipal do Meio Ambiente, nos termos do art. 70 da Lei Complementar municipal 7/73, alterado pela LC 482/2002.

Dessa forma, é amplo o âmbito de utilização das isenções tributárias pelos entes políticos visando à melhoria da qualidade ambiental. Desde que observados os princípios constitucionais e os direitos dos contribuintes, a isenção configura-se em excelente instrumento para a tributação ambientalmente orientada, cabendo aos legisladores tributários empregá-la com maior frequência.

#### 4.3 OUTROS EXEMPLOS DE TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL

Além dos instrumentos analisados, o Estado pode se valer de outros mecanismos para orientar o comportamento dos contribuintes na direção da sustentabilidade. Por exemplo, em relação ao imposto sobre a renda, a Lei 5.106/66 autorizou a dedução de valores empregados em projetos de florestamento e reflorestamento. As pessoas jurídicas podem descontar do valor a pagar de IR até 50% das importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento, que poderá ser feito com essências florestais, árvores frutíferas e árvores de grande porte. Quanto às pessoas físicas, o limite de abatimento da renda bruta também era de 50% da quantia investida, mas o Decreto-Lei 1.338/74 o reduziu para 20% do aplicado em projeto de florestamento e reflorestamento aprovado pelo então Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal, que foi absorvido pelo IBAMA. Para terem direito à dedução, as pessoas físicas e jurídicas devem atender aos seguintes requisitos, previstos no art. 2º da Lei 5.106/66:

Art. 2º. As pessoas físicas ou jurídicas só terão direito ao abatimento ou desconto de que trata este artigo desde que:

a) realizem o florestamento ou reflorestamento em terras de que tenham justa posse, a título de proprietário, usufrutuários ou detentores do domínio útil ou de que, de outra forma, tenham o uso, inclusive como locatários ou comodatários;

b) tenham seu projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10.000 (dez mil) árvores;

c) o florestamento ou reflorestamento projetados possam, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas.

Atualmente, está em tramitação na Câmara dos Deputados o projeto de lei nº 5.974/05, que dispõe acerca de incentivos fiscais para projetos ambientais. O projeto, denominado de “IR ecológico”, é o de permitir a dedução do imposto sobre a renda dos valores doados a entidades sem fins lucrativos, para aplicação em projetos destinados a promover o uso sustentável dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente. Para as pessoas físicas, o limite de abatimento seria de 80% da quantia efetivamente doada, enquanto para as pessoas jurídicas o limite para desconto seria de 40%. Para a permissão da dedução, deveriam ser atendidos esses requisitos previstos no projeto de lei, *in verbis*:

Art. 2º Os projetos referidos nesta Lei, acompanhados de planilhas de custos, serão submetidos ao Ministério responsável pela Política Nacional de Meio Ambiente e, para serem aprovados, deverão enquadrar-se nas diretrizes, prioridades e normas do Fundo Nacional do Meio Ambiente, estabelecido por meio da Lei nº 7.797, de 10 de junho de 1989.

§1º É vedado o emprego da parcela incentivada das doações para remunerar, a qualquer título, membro de órgão dirigente das entidades executoras dos referidos projetos.

§2º O controle da execução e a avaliação final dos projetos de que trata esta Lei serão de responsabilidade do órgão a que se refere o caput deste artigo ou de quem dele receber essa atribuição.

Art. 3º A não-execução, total ou parcial, do projeto, nos prazos estipulados em seu cronograma, obrigará a entidade beneficiada à devolução do valor do imposto que deixou de ser arrecadado, em termos proporcionais à parcela não-cumprida do projeto, acrescido de juros e demais encargos previstos na legislação do imposto de renda.

Também em tramitação na câmara dos deputados, o projeto de lei nº 5713/13 visa deduzir do imposto de renda de pessoas jurídicas parte dos gastos em projetos ecológicos, como o reflorestamento, e o uso social da água. Em tal proposta, as deduções não poderão ultrapassar 4% do imposto devido, em relação a cada projeto, e nem a 10% do imposto devido em relação a todos os projetos.

Tais medidas estão em consonância com os pensamentos de Maurício Werkema, que assevera que as despesas das empresas oriundas do cumprimento de

obrigações relacionadas ao termo de ajustamento de conduta ambiental e da compensação ambiental devem, observado o princípio da capacidade contributiva e a política tributária de preservar o meio ambiente, ser consideradas como dedutíveis para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda de pessoas jurídicas.<sup>165</sup>

Outro imposto que pode ser utilizado com orientação ambiental é o IPVA, haja vista serem os automóveis umas das maiores fontes de poluição atmosférica. Desse modo, as alíquotas de veículos que utilizem combustíveis menos poluentes, como o gás natural e o álcool, devem ser reduzidas com a finalidade de estimular o seu uso, e inibir o consumo de veículos à gasolina ou diesel.<sup>166</sup> Atento a esse aspecto, o Estado do Rio de Janeiro instituiu através da Lei 2.877/97 a alíquota de 1% para veículos que utilizem gás natural ou energia elétrica, e de 2% para automóveis movidos a álcool, ao passo que para os demais automóveis de passeio e camionetas a alíquota é de 4%.

O Estado de São Paulo, a seu turno, prevê na Lei 6.606/89 alíquota de 3% para automóveis de passeio, de esporte, de corrida e camionetas de uso misto movidos a álcool, gás natural ou eletricidade, enquanto para os automóveis de passeio movidos a diesel a alíquota é de 6%, e de 4% para os outros automóveis e camionetas de uso misto. Na Bahia, a diferenciação das alíquotas do IPVA deveria ser maior, pois para automóveis e utilitários movidos a diesel a alíquota é de 3%, e de 2,5% quando movidos a outras espécies de combustíveis, sem distinção entre os seus níveis de poluição – Lei 6.348/91.

Quanto ao ISS, os Municípios podem estimular a prestação de serviços voltados à tutela do meio ambiente – e.g., florestamento, reflorestamento, semeadura e congêneres – através de isenções, deduções da base de cálculo, alíquotas reduzidas, dentre outros incentivos fiscais.<sup>167</sup>

Em relação ao ICMS, a Constituição Federal de 1988, além de definir as competências tributárias e as limitações ao poder de tributar, determina ainda a

---

<sup>165</sup> WERKEMA, Maurício Sirihal. *Dedutibilidade das despesas relacionadas com o cumprimento de termos de ajustamento de conduta e de compensações ambientais*. Revista dialética de direito tributário. nº 182, p.100-106.

<sup>166</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.326.

<sup>167</sup> *Ibidem*, p.327.

forma pela qual o produto da arrecadação dos tributos deve ser repartido entre os entes federativos. Assim, consoante o inciso IV do artigo 158 da CF, vinte e cinco por cento da receita do ICMS arrecadado pelo Estado deve ser repassada aos seus Municípios, na forma do parágrafo único do mesmo dispositivo legal:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

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

I - três quartos, 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 um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Esse critério de repartição da receita do ICMS privilegia os Municípios mais desenvolvidos dos Estados, pois são neles que ocorrem com maior frequência os fatos imponíveis do tributo. Dessa sorte, aqueles Municípios nos quais há extensas áreas de preservação ambiental (e.g., unidade de conservação) e por isso possuem restrições à sua capacidade de desenvolvimento econômico acabam ficando prejudicados, como anotam Fernando Facury Scaff e Lise Vieira da Costa Tupiassu:

168

Na realidade atual os Municípios mais populosos ou que mais geram circulação de mercadorias são os que têm, em seu território, mais condições de desenvolver atividades economicamente produtivas, que culminam, no mais das vezes, em externalidades negativas através do desenvolvimento de uma estrutura predatória em relação aos bens ambientais. Assim, incluindo este quadro no raciocínio da repartição de receitas do ICMS, verificamos que os Municípios que se dedicam ao desenvolvimento econômico em detrimento da preservação ambiental são aquilatados com maior quantidade de repasses financeiros, pois têm mais possibilidade de gerar receitas em função da circulação de mercadorias. Por outro lado, aqueles que arcam com a responsabilidade de preservar o bem natural, trazendo externalidades positivas que beneficiam a todos, têm restrições em sua capacidade de desenvolvimento econômico e, conseqüentemente, recebem menos repasses financeiros por contarem com uma menor circulação de mercadorias e serviços. Esta lógica necessariamente deve ser alterada, pois não dá conta da dinâmica da realidade e, principalmente, não se conforma com a proteção constitucional conferida ao meio ambiente, tampouco com o instrumento principiológico do poluidor-pagador.

Esse impasse acabou dando origem ao ICMS ecológico, fundamentado no inciso II do parágrafo único do art. 158 da CF, inicialmente instituído pelo Estado do Paraná em 1991, visando a compensar financeiramente aqueles Municípios onde o uso do solo era limitado devido à necessidade de conservação das áreas de preservação

---

<sup>168</sup> SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise V. da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.733-734.

ambiental, impedindo o desenvolvimento das atividades econômicas nas quais incide o ICMS. Atualmente, o instituto já se encontra implementado na maioria dos Estados do País.

O ICMS ecológico não é um instrumento tributário propriamente dito, pois consiste na repartição de parte da receita desse tributo com base em critérios ambientais, estabelecidos em conformidade com as necessidades de cada Estado (em regra, privilegia-se o critério *unidades de conservação*). Assim, forma-se um *ranking* ecológico entre os Municípios, de forma que cada um recebe uma parcela proporcional aos seus méritos ambientais, a qual será majorada de acordo com a melhoria da qualidade de vida da população.<sup>169</sup> Exemplificando, em Minas Gerais o repasse da arrecadação de ICMS aos Municípios é feito com base em diversos critérios: a existência de unidades de conservação, de sistema de tratamento de esgoto ou disposição final de lixo atendendo a maior parte da população, a conservação do patrimônio cultural, dentre outros. (Lei estadual 12.040/1995). Em Pernambuco, a Lei 11.899/2000 determina que 1% do produto arrecadado de ICMS seja distribuído entre os Municípios que abrigam unidades de conservação, e 4% para aqueles que têm unidades de compostagem ou de aterro sanitário controlado; no Paraná, 5% da arrecadação é repassado para os Municípios que possuem unidades de conservação, áreas de preservação ambiental ou mananciais de abastecimento público (Lei complementar 59/91). A Bahia ainda não possui legislação sobre ICMS Ecológico, mas o tema é pauta na Secretaria do Meio Ambiente Estadual que mobiliza esforços para reunir os principais atores do estado mediante criação de Grupo de Trabalho.<sup>170</sup>

Sem embargos, trata-se de eficaz instrumento econômico que estimula os Municípios a investirem na preservação ambiental e conseqüente melhoria da qualidade de vida, mediante o incremento de sua receita. A sua concretização depende apenas de lei estadual, não envolvendo a criação de novos tributos nem a oneração financeira dos Estados. Apenas para se ter uma idéia da efetividade do ICMS ecológico, estima-se que no Paraná as áreas protegidas aumentaram 950%

---

<sup>169</sup> SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise V. da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.736-737.

<sup>170</sup> TUPIASSU, Lise V. da Costa. *TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.206-237.

desde a sua implementação, sendo que o número de Municípios beneficiados subiu de cento e doze em 1992 para cento e noventa e dois em 1998; em São Paulo, no ano de 1994 cento e quatro Municípios receberam o benefício, enquanto em 2003 esse número subiu para cento e sessenta e nove; em Minas Gerais, apenas no primeiro ano de sua utilização aproximadamente quinhentos Municípios obtiveram acréscimos de receita maiores que 100%, sendo que o aumento superou 1.000% em trinta e oito deles.<sup>171</sup>

---

<sup>171</sup> SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise V. da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.739-740.

## 5 CONCLUSÃO

Como proposto inicialmente, o presente trabalho tem por objetivo verificar de que forma a tributação extrafiscal pode ser aplicada no Brasil, com vistas a orientar o comportamento dos contribuintes no sentido da sustentabilidade. Postas as considerações realizadas ao longo deste estudo, sem pretensões de esgotar tema de tamanha amplitude, torna-se possível articular as seguintes conclusões:

O processo de conscientização ambiental foi desencadeado devido ao quadro de degradação do meio ambiente decorrente do modelo de vida adotado pela civilização moderna, fundado no paradigma mecanicista e na crença de que o crescimento econômico por si só seria o suficiente para promover a qualidade de vida. No entanto, mesmo com a evolução tecnológica do século passado, a qualidade de vida do ser humano continua a diminuir, devido precipuamente à destruição acelerada da natureza, fonte por excelência da vida com qualidade.

O Direito Ambiental é a resposta jurídica à crise ecológica, e suas normas têm a finalidade de ordenar a relação entre o homem e o meio ambiente, de forma a promover a recuperação e manutenção do equilíbrio ambiental, e, por conseguinte, garantir uma adequada qualidade de vida. Esse subsistema jurídico veio reconhecer que todos têm o direito fundamental de viver em um meio ambiente ecologicamente equilibrado, expresso no artigo 225 da Constituição Brasileira. Em última análise, o Direito Ambiente tem em mira o *desenvolvimento sustentável* – aquele em que o desenvolvimento econômico é harmonizado com a proteção ao meio ambiente e a justiça social, envolvendo a modificação do modo de apropriação dos recursos naturais, que deve ser feita de forma racional, observada a capacidade de suporte dos ecossistemas, satisfazendo as necessidades atuais e permitindo que as futuras gerações tenham condições de atender as suas próprias necessidades.

Para que o desenvolvimento sustentável não se transforme em mais uma utopia a ser transmitida para as gerações futuras, são necessários instrumentos eficazes para a sua implementação de fato. O Estado detém papel fundamental nessa busca, cabendo-lhe estabelecer políticas públicas ambientais que orientem a conduta dos particulares em direção à sustentabilidade. Tendo em vista que o dano ambiental é

em regra irreversível, ou de difícil reparação devido à fragilidade do equilíbrio ecossistêmico, essas políticas devem pugnar pela prevenção.

Ao contrário da tendência nos países desenvolvidos, no Brasil as políticas ambientais ainda são essencialmente repressivas, fundamentadas, dessa forma, nos instrumentos de comando e controle, que são dependentes de uma eficaz fiscalização administrativa. Entretanto, os órgãos ambientais nacionais são geralmente deficitários, o que, aliado à demora da prestação jurisdicional, termina por reduzir bastante a eficácia desses mecanismos. Assim, deve haver uma reorientação das políticas públicas ambientais nacionais, mediante a adoção de mecanismos preventivos, como os instrumentos econômicos e de persuasão, no intuito de que a repressão seja a última alternativa, devido às características dos danos ambientais.

Dentre os instrumentos econômicos voltados à proteção do meio ambiente, destacam-se os tributos. Em diversos países europeus, vêm sendo criados típicos tributos ambientais, com hipóteses de incidência correspondentes a atividades poluentes e com vinculação do produto arrecadado para o financiamento das medidas reparatórias e preventivas dos danos ao meio ambiente.

Levando em consideração que a carga tributária brasileira é sobremodo elevada, a instituição de novas exações na função *fiscal* – voltados principalmente para a arrecadação – é sempre temerária, devendo ser promovida com parcimônia. Dessa sorte, a utilização *extrafiscal* dos tributos já existentes no ordenamento jurídico pátrio afigura-se mais adequada para a instrumentalização das políticas públicas ambientais, visando a orientar o comportamento dos contribuintes em direção à sustentabilidade.

A tributação *extrafiscal* é um instrumento de intervenção do Estado na atividade econômica por indução. A *extrafiscalidade* se consolida através de isenções, progressividade e regressividade das alíquotas, seletividade, reduções da base de cálculo, além de diversas modalidades de benefícios fiscais, com o intuito de induzir os contribuintes a adotarem comportamentos que sejam considerados positivos para os fins estatais.

Desse modo, a *extrafiscalidade* desponta como um mecanismo eficaz para garantir a concretização do desenvolvimento sustentável, através de incentivos fiscais às



práticas que privilegiem o equilíbrio do meio ambiente, e do desestímulo à manutenção das atividades causadoras de significativos impactos ambientais, por meio de um maior gravame tributário.

A tributação extrafiscal ambiental é legitimada pelo ordenamento jurídico pátrio, uma vez que a Carta Magna elevou a defesa do meio ambiente a um dos princípios da ordem econômica, “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”, na forma do seu artigo 170, inciso VI. Noutro passo, a Lei 6.938 de 1981 define como instrumento da Política Nacional do Meio Ambiente os “incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental” (art. 9º, inciso V), o que abre espaço para a utilização de incentivos tributários para a adoção das tecnologias limpas, que reduzem o uso de matéria-prima e a poluição resultante do processo produtivo.

Ao utilizar o tributo como instrumento para a preservação do meio ambiente, os entes federativos devem guiar-se pelas diretrizes do sistema constitucional tributário, respeitando as limitações de sua competência, formadas pelas imunidades e princípios constitucionais tributários, especialmente a estrita legalidade e a vedação de tributo com efeito confiscatório, de forma que os direitos fundamentais do contribuinte sejam respeitados, como a liberdade e a propriedade. Logo, não há um regime especial para a instituição de tributo com finalidade extrafiscal, apenas a mitigação de determinados princípios que não são compatíveis com a extrafiscalidade.

Assim, a tributação ambientalmente orientada está submetida às limitações ao poder de tributar, em especial ao princípio da isonomia tributária, de maneira que os incentivos fiscais atinjam *todos* os contribuintes que se encontrem na mesma condição, e por outro lado o maior gravame recaia sobre *todos* aqueles que pratiquem as condutas consideradas lesivas ao equilíbrio do meio ambiente e à qualidade de vida.

Nesses casos, o critério de justiça utilizado é nitidamente o do mérito do contribuinte, sendo que o legislador está autorizado a utilizar um tratamento tributário diferenciado para essa categoria de pessoas, pois a vida no meio ambiente equilibrado é um direito difuso reconhecido como fundamental pela Constituição Federal, verdadeira

condição para a dignidade da pessoa humana, valor supremo de nosso ordenamento jurídico.

Por outro lado, os princípios jurídicos ambientais da precaução e prevenção, e do poluidor-pagador dirigem a tributação extrafiscal em favor do meio ambiente, que é iluminada pelo cânone do Direito Ambiental – o princípio do direito humano fundamental de viver em um meio ambiente ecologicamente equilibrado – uma vez que a razão mediata para a utilização dos tributos com essa função é a necessidade da restauração e manutenção do equilíbrio ambiental, condição para a vida humana com qualidade.

Os princípios ambientais da precaução e da prevenção estão intrinsecamente vinculados à tributação extrafiscal ambiental, posto que uma de suas finalidades é instrumentalizar as políticas públicas ambientais preventivas, buscando evitar a ocorrência do dano ambiental através do estímulo fiscal à adoção de comportamentos ecologicamente corretos pelos contribuintes.

A tributação extrafiscal concretiza o princípio do poluidor-pagador, pois é um instrumento econômico que permite a internalização dos custos ambientais impostos à sociedade pelos poluidores de recursos ambientais. Tendo em vista que os bens ambientais são de uso comum, a conduta do agente que utiliza gratuitamente o meio ambiente para nele lançar seus poluentes é um desrespeito à propriedade de todos os outros que não poluem. Assim, desde que observado o princípio da isonomia tributária, é legítima a imposição de maior gravame tributário a todos os contribuintes que promovam atividades com significativo potencial de degradação ambiental, não apenas como forma de desestímulo, mas principalmente para induzir os agentes econômicos a modificarem essas atividades, conferindo-lhe maior grau de sustentabilidade em favor do interesse público. É evidente que o empresário possui como finalidade maior o lucro, e por isso o custo/benefício é o principal critério de suas decisões. Desse modo, para que as decisões econômicas sejam ecologicamente corretas os custos das medidas preventivas e reparatórias dos danos ambientais devem necessariamente ser refletidos nos preços, e a tributação ambiental viabiliza essa internalização.

A tributação extrafiscal ambiental pode ser implementada no sistema jurídico nacional por meio de princípios tributários específicos, como a seletividade do IPI e

ICMS e a progressividade do IPTU e ITR, bem como através da concessão de isenções, ou ainda de variações das alíquotas e deduções da base de cálculo dos tributos.

A seletividade poderia ser utilizada como instrumento de proteção do equilíbrio ambiental a partir da ampliação do critério da essencialidade, de modo a abranger o impacto ambiental dos produtos, mercadorias e serviços. Dessa forma, seriam reduzidas as alíquotas do IPI e ICMS incidentes sobre as operações com produtos ou mercadorias sustentáveis, de modo a incentivar a produção e circulação de produtos e mercadorias dessa natureza. Inversamente, as operações com produtos causadores de significativo impacto ambiental deveriam ser oneradas com alíquotas mais elevadas, não apenas para desestimular essas atividades, mas principalmente para induzir a adoção de tecnologias voltadas para a melhoria da qualidade ambiental.

A progressividade extrafiscal constitucional do IPTU e ITR constitui-se em um excelente instrumento para a tutela do meio ambiente artificial, por meio do incentivo à observância da função social da propriedade imobiliária, seja ela urbana ou rural.

As isenções que visem à defesa ambiental estão legitimadas pelos artigos 225 e 170, inciso VI da Carta Magna, pois a vida em um meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito fundamental resguardado pelo nosso sistema constitucional. Inclusive, já existem diversos exemplos de isenções concedidas com essa finalidade no arcabouço normativo brasileiro.

A tributação extrafiscal direcionada à promoção e conservação do meio ambiente cultural já vem sendo utilizada por diversos entes federativos, estimulando dessa forma a produção e difusão das ricas e variadas manifestações culturais nacionais, por meio de concessão de isenções, reduções de alíquotas ou deduções da base de cálculo de diversos tributos, principalmente vinculadas ao IR, ICMS, ISS e IPTU.

Portanto, ao decorrer do presente trabalho verificou-se que no ordenamento jurídico pátrio a aplicação da tributação extrafiscal como instrumento do desenvolvimento sustentável deve observar os ditames do sistema constitucional tributário, sendo orientada especificamente pelo princípio da isonomia tributária em interação com os princípios ambientais da precaução, prevenção e do poluidor-pagador, tendo em

vista a conservação e restauração do equilíbrio ecológico, de forma a garantir a vida com qualidade, que é uma condição para a *dignidade da pessoa humana*.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. Robert. *Conceito e validade do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

\_\_\_\_\_, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental como Direito econômico. Análise Crítica*. Revista de Informação Legislativa, a. 29, n. 115, p.301.

*A questão ambiental*. Disponível em:

<[http://www.cimm.com.br/portal/material\\_didatico/3661-introducao#.UySrcX88MSA](http://www.cimm.com.br/portal/material_didatico/3661-introducao#.UySrcX88MSA)>. Acesso em: 04 abr. 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v.1, n.4, jul. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 2 out. 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed.rev. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1999.

BARBOSA, Rui. Oração aos moços. In: LACERDA, Virgínia Cortes de. *Discursos e escritos seletos*. Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. 5.ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002.

BORGES, Daniela de Andrade. *A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela constituição federal de 1988*. Fórum de teses da faculdade baiana de Direito. Salvador, vol.3, 2011, p.77-96.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

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

\_\_\_\_\_. *Código Civil*. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. *Código Tributário Nacional*. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei 5.106*, de 02 de setembro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L5106.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm)>. Acesso em: 29 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei 5.868*, de 12 de dezembro de 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5868.htm) >. Acesso em: 29 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei 6.938*, de 31 de agosto de 1981. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm) >. Acesso em: 05 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei 8.171*, de 17 de janeiro de 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8171.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8171.htm) >. Acesso em: 09 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei 9.393*, de 19 de dezembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm) >. Acesso em: 29 set. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei 9.605*, de 12 de fevereiro de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9605.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm) >. Acesso em: 17 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei 10.207*, de 10 de julho de 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10257.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n 153.771/MG. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 5/09/1997. Disponível em: <<http://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5817612/100240158566850011-mg-1002401585668-5-001-1/inteiro-teor-11966881>>. Acesso em: 27 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal. Agravo de Instrumento n 2001.01.00.039279-2/MT. Relator: Desembargadora Federal Selene Maria de Almeida. Julgamento: 22/04/2002. Disponível em: <<http://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2309649/agravo-de-instrumento-ag-39279-mt-20010100039279-2> >. Acesso em: 30 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal. Apelação Cível n 97.04.46391-0/PR. Relator: Desembargador Federal Vladimir Passos de Freitas. Julgamento: 7/10/1997. Disponível em: <<http://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8614828/apelacao-civel-ac-46391-pr-970446391-0-trf4>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

CAPRA, Fritjof. *O ponto de mutação*. 21.ed. São Paulo: Cultrix, 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. *“Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte. Vox Legis 141/36.*

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. *Nosso futuro comum*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1991.

CONTI, José Maurício. *Princípio Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. *Princípio da capacidade contributiva*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. *Revista de direito tributário*. São Paulo: Revista Dialética, v.124, 2006, p.76-91.

DE PAULA, Caco. *Rio+20 teve grandes resultados*. Disponível em: <<http://planetasustentavel.abril.com.br/blog/riomais20/2012/07/03/rio20-teve-grandes-resultados>>. Acesso em: 02 abr. 2014.

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DOMINGUES, José Marcos. *Capacidade Contributiva*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Direito civil: teoria geral*. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 19. ed.rev. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

\_\_\_\_\_. *A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9151/a-extrafiscalidade-no-direito-tributario-e-suas-classificacoes#ixzz31Y1TiwBu>>. Acesso em: 01 abr. 2014.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed.rev. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (Uma figura "Sui Generes")*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRÜN, Mauro. *Ética e educação ambiental: a conexão necessária*. 13.ed. São Paulo: Papirus, 1996.

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2014.

IRIGARAY, Carlos T. J. Hugueneu. O emprego de instrumentos econômicos na gestão ambiental. In: LEITE, José R. M.; BELLO FILHO, Ney de Barros (Org.). *Direito ambiental contemporâneo*. São Paulo: Manole, 2004.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. *Gestão ambiental: um enfoque no desenvolvimento sustentável*. Disponível em <<http://www.gestaoambiental.com.br/kraemer.php>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

LIMA, Ana Cristina Farias. *Carcinicultura marinha no litoral da Bahia: licenciamento ambiental como instrumento para a sustentabilidade*. 2004. 160f. Dissertação (Mestrado em Política e Gestão Ambiental) – Centro de Desenvolvimento Sustentável, Universidade de Brasília, 2004.

LUSTOSA, Maria Cecília Junqueira; YOUNG, Carlos Eduardo Frickmann. Política Ambiental. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia. *Economia Industrial: Fundamentos Teóricos e Práticos no Brasil*. 1.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.



MILARÉ, Édís. *Direito do ambiente*. 8.ed.rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação Ambiental: A função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1.ed. Curitiba: Juruá, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MOTTA, Ronaldo; RUITENBEEK, Jack; HUBER, Richard. *Uso de instrumentos econômicos na gestão ambiental da América Latina e Caribe: lições e recomendações*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Avaliação ecossistêmica do milênio*. Disponível em: <<http://www.maweb.org/proxy/document.433.aspx>>. Acesso em: 21 abr. 2014.

PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PEREZ, Jesus González. *El principio de la buena fe en el Derecho Administrativo*. Real Academia de Ciencias Morales y políticas, Madrid, 1983.

PHILIPPI JR., Arlindo *et al.* *Gestão ambiental municipal: subsídios para estruturação de sistema municipal de meio ambiente*. Salvador: CRA, 2004.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento incluyente, sustentado, sustentável*. Rio de Janeiro: Garamond, 2004.

\_\_\_\_\_. *Do crescimento econômico ao ecodesenvolvimento*. Disponível em <[http://www.cfh.ufsc.br/~nmd/do\\_crescimento\\_economico\\_ao\\_ecod.htm](http://www.cfh.ufsc.br/~nmd/do_crescimento_economico_ao_ecod.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2014.

SANTANA, Heron José de. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, n.33, jan./mar. 2004.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SETTE, Marli T. Deon. *Direito tributário e sua aplicação à gestão ambiental: um enfoque econômico*. Disponível em:

<<http://www.unb.br/face/eco/jmn/trabalhos/2004/direitotributario.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2014.

SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. *Tributação ambiental e sustentabilidade*. Empreendimentos Econômicos e Desenvolvimento Sustentável, Arte e Ciência, São Paulo, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TÔRRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, Lise V. da Costa. *TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

UCKMAR, Victor. *Os Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

WERKEMA, Maurício Sirihal. Dedutibilidade das despesas relacionadas com o cumprimento de termos de ajustamento de conduta e de compensações ambientais. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista Dialética, v.182, 2010, p.94-106.

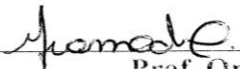
YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários: ênfase na prevenção. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

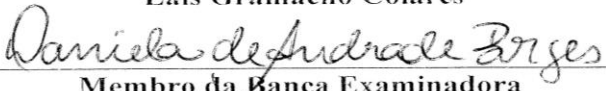
**ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM  
DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO**


Aos 05 de março de 2015 realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaborahy 989 – em Salvador/ Bahia, às 13h, a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelando (a) **José Nilton Carvalho Pereira Filho**, intitulada *A Extrafiscalidade dos impostos e a proteção do meio ambiente.*, estando presente o (a) Orientador prof.(a) **Laís Gramacho Colares**, os demais componentes da Banca Examinadora. Prof(a) **Daniela Lima de Andrdade Borges** e Prof(a) **Diogo Assis Cardoso Guanabara** e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
Laís Gramacho Colares	7,5	
Daniela Lima de Andrdade Borges	7,5	
Diogo Assis Cardoso Guanabara	7,5	

Nada mais havendo a tratar, o (a) Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.

  
 \_\_\_\_\_  
 Prof. Orientador  
**Laís Gramacho Colares**

  
 \_\_\_\_\_  
 Membro da Banca Examinadora  
**Daniela Lima de Andrdade Borges**

  
 \_\_\_\_\_  
 Membro da Banca Examinadora  
**Diogo Assis Cardoso Guanabara**

Salvador, 05 de março de 2015



NPJ, Núcleo de Prática Jurídica  
 R. VISCONDE DE ITABORAHY, Nº 116, AMARALINA  
 SALVADOR - BA - CEP- 41900-010- TEL: (71) 3276.1323  
[www.faculdadebaianadedireito.com.br](http://www.faculdadebaianadedireito.com.br)