

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI
VICE-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

**A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL À LUZ DO SISTEMA
CONSTITUCIONAL BRASILEIRO**

ANA PAULA ALEXANDRE MACHADO DE OLIVEIRA PINTO

Itajaí-SC, julho de 2017

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI
VICE-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL À LUZ DO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

ANA PAULA ALEXANDRE MACHADO DE OLIVEIRA PINTO

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado em
Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí –
UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do título
de Mestre em Ciência Jurídica.

Orientador: Professor Doutor Marcelo Buzaglo Dantas

Itajaí-SC, julho de 2017

AGRADECIMENTOS

Durante o desenvolvimento desta Dissertação, muitas pessoas me ajudaram a transpor as dificuldades e contribuíram, assim, para a sua conclusão. Pude contar, sempre, com a minha família, amigos e professores, que, durante quase dois anos deram-se apoio fundamental. Agradeço, dessa forma, em especial:

- Aos meus pais Laura e Luiz Jairo sem os quais jamais este trabalho se concretizaria, e que nunca deixaram de acreditar em mim.

- Ao meu marido Marcelo, pelo amor, dedicação e principalmente compreensão pelas necessárias ausências que o estudo me exigiu. À minha filha Sophia, que, há poucas semanas de seu nascimento, acompanhou, de muito perto, o desenvolvimento deste trabalho e me trouxe força e esperança para meus próximos desafios.

- Ao Professor Doutor Marcelo Buzaglo Dantas, pelas contribuições, sugestões e ensinamentos que foram essenciais para o desenvolvimento e amadurecimento deste trabalho, além dos conselhos decisivos.

- Aos Desembargadores Luiz César Medeiros e Henry Petry Junior, por todas as lições diárias que me proporcionaram.

- Aos meus irmãos Ana Lúcia e Eduardo pela torcida de longe, mas não menos calorosa.

- Às minhas amigas Franciane, Flávia, Ana Paula e Rita, por todo o incondicional apoio para a concretização deste verdadeiro projeto de vida, em especial nos momentos mais difíceis.

- Aos meus colegas de gabinete Leonardo, Priscila, Adriana, Maria Tereza, Fernando, Geovane, Thaís e Alexandre e, em especial, ao Cícero, por todo incentivo e apoio nas minhas necessárias ausências.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais Laura e Luiz Jairo.

Ao meu marido Marcelo e à minha filha Sophia.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Itajaí-SC, julho de 2017

Ana Paula Alexandre Machado de Oliveira Pinto
Mestranda

PÁGINA DE APROVAÇÃO
(A SER ENTREGUE PELA SECRETARIA DO PPCJ/UNIVALI)

ROL DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e emendas constitucionais posteriores
CTN	Código Tributário Nacional
n.	Número
Art.	Artigo
Inc.	Inciso
PNUMA	Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente
II	Imposto de Importação de Produtos Estrangeiros
IE	Imposto de Exportação para o Exterior de Produtos Nacionais ou Nacionalizados
IR	Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IOF	Imposto sobre Operações de Créditos, Câmbio e Seguros, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
IEG	Imposto Extraordinário de Guerra
ITCMS	Imposto sobre Heranças e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ITBI	Imposto de Transmissão entre 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 sobre a Cessão de Direitos à sua Aquisição
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

ROL DE CATEGORIAS

Rol de categoria consideradas estratégicas à compreensão do trabalho, com seus respectivos conceitos operacionais.

Meio Ambiente: Muito embora o termo meio ambiente detenha vários significados, a depender da área no qual é empregado, da sua definição jurídica pode-se extrair duas perspectivas principais: uma estrita e outra mais ampla. Em uma concepção mais estrita, o meio ambiente é tido como uma expressão do patrimônio natural e das relações com e entre os seres vivos, a qual desconsidera tudo o que não se encontra relacionado aos recursos naturais. Em uma concepção mais ampla, essa expressão extrapola os limites estreitos estabelecidos pela ecologia tradicional, de modo a abranger toda a natureza original (natural) e artificial, além dos bens culturais correlatos¹.

Sustentabilidade: A sustentabilidade, em poucas palavras, “[...] consiste em assegurar, hoje, o bem-estar físico, psíquico e espiritual, sem inviabilizar o multidimensional bem-estar futuro”². Nada mais é, portanto, do que um processo por meio do qual se pretende construir uma sociedade capaz de se perpetuar no tempo em condições que viabilizem a dignidade humana. Será, assim, sustentável todas as iniciativas que contribuam com esse processo e, *contrario sensu*, insustentável tudo o que for feito para se afastar dele³.

Dimensão Econômica da Sustentabilidade: Perspectiva da sustentabilidade que busca o desenvolvimento de uma economia cujo fim precípua seja a geração de uma melhor qualidade de vida para todos, com padrões que contenham o menor impacto ambiental possível⁴. Cuida-se da pertinente ponderação entre eficiência e equidade, a ser aplicada nas grandes e pequenas políticas econômicas

¹ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. 9 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 137-138.

² FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 40.

³ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. In: **Revista Sequência**, n. 71, p. 239-278, dez. 2015. p. 240.

⁴ GARCIA, Denise. Dimensão Econômica da Sustentabilidade: uma análise com base na economia verde e a teoria do decrescimento. In: **Revista Veredas do direito**, v. 13, n. 25, p. 133-153, jan./abril de 2016. p. 139.

sustentáveis⁵.

Estado Regulador: A condição do Estado como agente normativo e regulador encontra-se previsto no art. 174 da CRFB. Diz-se, pois, que o Estado, diante do texto constitucional, assume novo papel no plano econômico. É o Estado regulador capaz de conduzir a atividade econômica no país e ajustá-la aos valores e princípios assegurados pela CRFB, cujo objetivo se traduz no desenvolvimento humano e social de forma ambientalmente sustentável⁶.

Tributo: “[...] prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que se consubstancie em atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público ou, ainda, para o custeio de atividades estatais diretamente relacionadas ao contribuinte”⁷.

Extrafiscalidade: Encontra-se presente quando o Estado utiliza os tributos como instrumento para alcançar finalidades regulatórias de condutas sociais, em matéria econômica, ambiental, política (administrativa, demográfica, sanitária, cultural) ou social⁸. O ente tributante, assim, vale-se das diversas figuras tributárias como forma de intervir na direção da atividade econômica com o intuito de alcançar determinados objetivos almejados pela sociedade⁹. Não é um regime especial; apenas se orienta a fim de atingir outros interesses (sociais, políticos ou econômicos) por meio do direcionamento da atividade impositiva tributária¹⁰.

Incentivo Fiscal: é “[...]o estímulo dado aos contribuintes por realizarem condutas voltadas à proteção ambiental ou por induzir os contribuintes a não praticarem

⁵ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 62.

⁶ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva. p. 138.

⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 6 ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 34. Com grifo no original.

⁸ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 688.

⁹ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 179.

¹⁰ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. p. 690.

condutas poluidoras; para tanto, a pessoa política competente poderá diminuir, retirar ou aumentar a carga tributária do sujeito passivo como forma de atender ao seu escopo. Podem-se encontrar na doutrina outras terminologias que signifiquem o mesmo que incentivo fiscal, por exemplo, benefícios fiscais, subsídios, estímulos fiscais entre outros” ¹¹.

¹¹ AMARAL, Paulo Henrique. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. p. 193.

SUMÁRIO

RESUMO	14
ABSTRACT	15
INTRODUÇÃO	16
CAPÍTULO 1	20
A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AO MEIO AMBIENTE	20
1.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS EM MATÉRIA AMBIENTAL.....	20
1.1.1 O meio ambiente.....	20
1.1.2 O bem ambiental.....	25
1.1.3 A ponte entre o direito econômico e o direito ambiental	27
1.1.4 A sustentabilidade.....	29
1.1.4.1 As Dimensões da Sustentabilidade	31
1.1.4.1.1 A dimensão ambiental	31
1.1.4.1.2 A dimensão social	32
1.1.4.1.3 A dimensão ética	33
1.1.4.1.4 A dimensão econômica	34
1.1.4.1.5 A dimensão jurídico-política.....	37
1.2 O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO	38
1.3 O PAPEL DO ESTADO NA DEFESA DO MEIO AMBIENTE	43
1.4 O ESTADO, COMO INTERVENTOR NA ORDEM ECONÔMICA, EM BUSCA DA TUTELA AMBIENTAL	46
CAPÍTULO 2	51
O SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	51
2.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	52
2.1.1 O ato de tributar e o tributo.....	52
2.1.2 A relação jurídica tributária.....	54
2.1.2.1 A Hipótese de Incidência e o Fato Gerador	54
2.1.2.2 Os Elementos da Regra Matriz de Incidência.....	55
2.1.3 A extrafiscalidade	61
2.1.4 A isenção fiscal	61
2.2 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	63
2.2.1 Os impostos.....	64
2.2.1.1 Os Aspectos Gerais	64
2.2.1.2 A Classificação dos Impostos	66
2.2.1.2.1 Impostos federais, estaduais e municipais.....	66
2.2.1.2.2 Impostos progressivos, regressivos, fixos e proporcionais	67
2.2.1.2.3 Impostos diretos e indiretos	69
2.2.1.2.4 Impostos fiscais e extrafiscais.....	70
2.2.1.2.5 Impostos pessoais e reais.....	70
2.2.2 As taxas.....	71

2.2.2.1 Os Aspectos Gerais	71
2.2.2.2 As Espécies	72
2.2.2.2.1 As taxas de serviço	72
2.2.2.2.2 As taxas de polícia	74
2.2.2.3 A Limitação quanto à Base de Cálculo das Taxas	76
2.2.3 A contribuição de melhoria.....	77
2.2.3.1 Os Aspectos Gerais	77
2.2.3.2 A Função.....	78
2.2.3.3 O Sujeito Passivo	79
2.2.3.4 A Base de Cálculo.....	79
2.2.4 Os empréstimos compulsórios.....	80
2.2.4.1 Os Aspectos Gerais	80
2.2.4.2 A Promessa de Devolução.....	82
2.2.5 As contribuições especiais.....	82
2.2.5.1 Os Aspectos Gerais	82
2.2.5.2 As Espécies de Contribuições	84
2.2.5.2.1 As contribuições sociais	84
2.2.5.2.2 As contribuições de intervenção no domínio econômico.....	85
2.2.5.2.3 As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.....	87
2.2.5.2.4 As contribuições de iluminação pública.....	88
2.3 AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	89
2.3.1 Os aspectos gerais.....	89
2.3.2 A competência privativa.....	91
2.3.2.1 Os Impostos Federais.....	91
2.3.2.1.1 O imposto de importação de produtos estrangeiros – II.....	91
2.3.2.1.2 O imposto de exportação – IE.....	92
2.3.2.1.3 O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza – IR...	93
2.3.2.1.4 O imposto sobre produtos industrializados – IPI	94
2.3.2.1.5 O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários – IOF.....	96
2.3.2.1.6 O imposto territorial rural – ITR	97
2.3.2.1.7 O imposto sobre grandes fortunas – IGF	99
2.3.2.2 Os Impostos Estaduais.....	100
2.3.2.2.1 O imposto sobre heranças e doações – ITCMD	100
2.3.2.2.2 O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICMS	101
2.3.2.2.3 O imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA	103
2.3.2.3 Os Impostos Municipais.....	104
2.3.2.3.1 O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU	104
2.3.2.3.2 O imposto sobre a transmissão <i>inter vivos</i> de bens imóveis e direitos a eles relativos – ITBI	107
2.3.2.3.3 O imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS	108
2.3.3 A competência comum	110
2.3.4 A competência residual.....	111

2.3.5 A competência extraordinária.....	112
2.3.6 A competência especial.....	113
CAPÍTULO 3	114
A TRIBUTAÇÃO COMO MEIO DE TUTELA DO MEIO AMBIENTE	114
3.1 A EXTRAFISCALIDADE COM ÍNDOLE AMBIENTAL.....	114
3.1.1 Os aspectos gerais.....	114
3.1.2 Os princípios tributários limitadores do poder de tributar	116
3.1.2.1 O Princípio da Legalidade Tributária e Tipicidade.....	116
3.1.2.2 O Princípio da Isonomia ou da Igualdade	118
3.1.2.3 O Princípio da Capacidade Contributiva	120
3.1.3 Os princípios ambientais	121
3.1.3.1 Os Princípios do Poluidor-Pagador e do Usuário-Pagador.....	121
3.1.3.2 Os Princípios da Precaução e da Prevenção	123
3.2 AS ESPÉCIAS TRIBUTÁRIAS E ATUTELA DO MEIO AMBIENTE	125
3.2.1 Os aspectos gerais	125
3.2.2 As espécies tributárias e a fiscalidade ambiental	126
3.2.2.1 Os Impostos.....	126
3.2.2.1.1 Os impostos residuais e a Tributação Ambiental.....	127
3.2.2.1.2 Os impostos federais de natureza ambiental	129
3.2.2.1.2.1 O IR	129
3.2.2.1.2.2 O ITR	130
3.2.2.1.2.3 O II e o IE	132
3.2.2.1.2.4 O IPI	133
3.2.2.1.3 Os impostos estaduais de natureza ambiental.....	135
3.2.2.1.2.1 O ICMS.....	135
3.2.2.1.2.2 O IPVA.....	138
3.2.2.1.4 Os impostos municipais de natureza ambiental	140
3.2.2.1.4.1 O IPTU.....	140
3.2.2.2 As Taxas	154
3.2.2.3 A Contribuição de Melhoria	163
3.2.2.4 A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.....	164
3.3 OS INCENTIVOS FISCAIS DE ÍNDOLE AMBIENTAL.....	167
3.3.1 Os aspectos gerais.....	167
3.3.2 As isenções fiscais de cunho ambiental	170
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	174
REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS.....	179

RESUMO

A presente Dissertação está inserida na linha de pesquisa Direito Ambiental, Transnacionalidade e Sustentabilidade, da área de concentração Fundamentos do Direito Positivo do curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica. O objetivo científico do estudo é investigar os preceitos constitucionais brasileiros, em especial o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, com o fim de neles identificar as possibilidades e os limites ao fenômeno da Tributação Ambiental. Nessa perspectiva, elencou-se os seguintes objetivos específicos: examinar o papel do Estado, na condição de interventor na ordem econômica, na tutela do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado; a partir da ideia de Estado interventor na ordem econômica, delimitar o conceito de Tributação Ambiental; verificar as nuances do Sistema Constitucional Tributário brasileiro para nele identificar as possibilidades e limites do fenômeno da Tributação Ambiental; delimitar as possibilidades e limites para a implementação de tributo ambiental específico a partir do desenho perpetrado pelos preceitos constitucionais; e averiguar os limites para a implementação de incentivos fiscais. Para tanto, o trabalho foi dividido em três capítulos. O primeiro aborda a proteção constitucional ao meio ambiente mediante a investigação dos conceitos fundamentais em matéria ambiental para, então, analisar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o papel do Estado, como interventor na ordem econômica, na sua proteção. O segundo trata das várias nuances do Sistema Tributário Constitucional brasileiro. Parte da delimitação de conceitos chaves em matéria tributária para, em seguida, analisar os tipos de tributos estabelecidos pelo Constituinte, além das competências tributárias por ele estatuídas. O terceiro e último capítulo dedica-se ao estudo do fenômeno propriamente dito da tributação como meio de tutela do meio ambiente. Observou-se, ao final, que apenas a partir da interpretação conjugada dos diversos dispositivos constitucionais torna-se possível vislumbrar o tributo como instrumento hábil para a proteção do meio ambiente. Verificou-se, ainda, a inviabilidade de criação de um tributo específico com elementos de cunho estritamente ambiental, diante do Sistema Tributário Constitucional brasileiro vigente. Averiguou-se, por fim, que o fenômeno da Tributação Ambiental é tolerado pelo texto constitucional tão somente em sentido amplo por meio do manejo da regra matriz de incidência dos diversos tributos existentes e mediante a concessão de incentivos fiscais. O estudo está escrito com base no método indutivo com a utilização da técnica da pesquisa bibliográfica e documental.

Palavras-chave: Meio Ambiente, Tributação Ambiental e Sistema Tributário Constitucional.

ABSTRACT

This dissertation is part of the line of research Environmental Law, Transnationality and Sustainability, of the area of concentration Fundamentals of Positive Law, of the Master's degree course at the Postgraduate *Stricto Sensu* Program in Legal Science. The scientific objective of the study is to investigate the Brazilian constitutional precepts, particularly the Brazilian Constitutional Tax System, in order to identify the possibilities and limits of the phenomenon of Environmental Taxation. From this perspective, the following specific objectives were identified: to examine the role of the State, as an intervener in the economic order in the protection of the fundamental right to an ecologically balanced environment; to delimit the concept of Environmental Taxation, based on the idea of the State as intervener in the economic order; in order to identify the possibilities and limits of the phenomenon of Environmental Taxation, to examine the nuances of the Brazilian Tax Constitutional System; to delimit the possibilities and limits for the implementation of a specific environmental tax based on the design perpetrated by the constitutional precepts; and to determine the limits for the implementation of tax incentives. The work was divided into three chapters. The first addresses the constitutional protection of the environment through the investigation of fundamental concepts in environmental matters, in order to analyze the fundamental right to an ecologically balanced environment and the role of the State as an intervener in the economic order and in its protection. The second considers the various nuances of the Brazilian Constitutional Tax System. It starts by outlining key concepts in tax matters, before analyzing the types of taxes established by the Constituent, in addition to the tax competencies. The third and final chapter deals with the phenomenon of taxation itself as a means of protecting the environment. It was observed, at the end of the study, that it is only through a combined interpretation of the various constitutional provisions that it is possible to envisage taxation as an appropriate instrument for the protection of the environment. It was also observed that it is impossible to create a specific tribute with elements strictly environmental, in the current Brazilian Constitutional Tax System. Finally, it was found that the phenomenon of Environmental Taxation is tolerated by the constitutional text only in a broad sense, through the management of the matrix rule of incidence of the various taxes that exist, and through the granting of tax incentives. The study is written using inductive method, and the technique of bibliographical and documentary research.

Keywords: Environment, Environmental Taxation and Constitutional Tax System.

INTRODUÇÃO

O objetivo institucional da presente Dissertação é a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica pelo Curso de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica – CMCJ vinculado ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica – CPCJ – da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI.

A Dissertação tem como objeto a Tributação Ambiental à luz do Sistema Constitucional brasileiro. Está inserida na linha de pesquisa Direito Ambiental, Transnacionalidade e Sustentabilidade dentro da área de concentração Fundamentos do Direito Positivo.

O objetivo científico é investigar os preceitos constitucionais, em especial o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, com o fim de neles identificar as possibilidades e os limites do fenômeno da Tributação Ambiental.

Para tanto, elencou-se os seguintes objetivos específicos: a) examinar o papel do Estado, na condição de interventor na ordem econômica, na tutela do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado; b) a partir da ideia de Estado interventor na ordem econômica, delimitar o conceito de Tributação Ambiental; c) verificar as nuances do Sistema Constitucional Tributário brasileiro para nele identificar as possibilidades e limites do fenômeno da Tributação Ambiental; d) delimitar as possibilidades e limites para a implementação de tributo ambiental *stricto sensu* a partir do desenho perpetrado pelos preceitos constitucionais; e e) averiguar os limites para a implementação de incentivos fiscais.

Como justificativa de pesquisa, destaca-se que desde a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (doravante denominada CRFB), que conferiu ao meio ambiente tratamento privilegiado – arts. 23, inc. VI, 170, inc. VI, e 225 – a cada ano a reflexão acerca do papel a ser desempenhado pelo direito tributário na proteção ambiental vem ganhando significativo espaço nas agendas políticas e na discussão nos âmbitos jurídico e econômico, em especial a partir da visão do Estado como agente interventor na ordem econômica.

A partir da clara intenção do Constituinte de atribuir ao Estado o papel de indutor de boas práticas ambientais, passou-se a considerar que os denominados tributos ambientais poderiam ser uma das vias para a concretização desse múnus público. Percebeu-se, ainda, que essa técnica de tributação tem vocação de ir além, na condição de instrumento capaz de compatibilizar os interesses econômicos e os objetivos ambientais com maior eficiência e eficácia.

Ao analisar-se, contudo, os preceitos constitucionais, observa-se que não há norma específica a tratar do fenômeno da Tributação Ambiental. Somente da interpretação conjugada de dispositivos da CRFB mostra-se possível vislumbrar o tributo como instrumento hábil para a defesa do meio ambiente.

Daí surge o motivo para a pesquisa que se pretende realizar: em matéria de direito ambiental, não faltam estudos estrangeiros relevantes, mas nenhum desses construídos a partir de uma Constituição, como a brasileira, que, em matéria tributária, é rigorosamente analítica, pois não só delimita as espécies tributárias possíveis como também as especifica (qualifica), com todas as materialidades passíveis de incidência das exações, as quais determinam o exercício da competência pelos entes tributantes, além de, ainda, estabelecer a observância de normas gerais de limitação ao poder de tributar (princípios, imunidades e regras gerais).

Pretende-se, pois, investigar de forma minudente o Sistema Tributário Constitucional brasileiro com o fim de verificar sobre qual espaço normativo o Constituinte permitiu a criação ou implementação da Tributação Ambiental. Verificar-se-á, assim, os limites e possibilidades desse fenômeno no Brasil.

Sob essa perspectiva, portanto, para a presente pesquisa foram levantados os seguintes problemas:

- 1) Diante do Sistema Tributário Constitucional brasileiro é possível a utilização do tributo como instrumento de proteção ambiental?
- 2) A partir do Sistema Tributário Constitucional brasileiro é possível a criação de um tributo *stricto sensu* com elementos de cunho ambiental?
- 3) Quais as possibilidades e limites do fenômeno da Tributação Ambiental

ante o desenho conferido pelo Sistema Tributário Constitucional brasileiro?

Com base nos aludidos problemas, foram estabelecidas as seguintes hipóteses:

Para o problema 1: Apenas a partir da interpretação conjugada dos diversos dispositivos da CRFB torna-se possível vislumbrar que o tributo é instrumento hábil para a proteção do meio ambiente.

Para o problema 2: Diante do Sistema Tributário Constitucional brasileiro vigente não é possível a criação de um tributo *stricto sensu* com elementos de cunho estritamente ambiental.

Para o problema 3: A Tributação Ambiental em sentido amplo mostra-se possível de ser implementada a partir do Sistema Tributário Constitucional brasileiro mediante o manejo da regra matriz de incidência dos diversos tributos e por meio de incentivos fiscais.

A fim de responder as hipóteses acima levantadas, a Dissertação foi dividida em três capítulos, a saber:

O Capítulo 1 concentra-se na proteção constitucional ao meio ambiente. Para tanto, investiga, de início, os conceitos fundamentais em matéria ambiental para, então, analisar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o papel do Estado, como interventor na ordem econômica, na sua tutela.

O Capítulo 2, por seu turno, trata das várias nuances do Sistema Tributário Constitucional brasileiro. Parte da delimitação de conceitos chaves em matéria tributária para, em seguida, analisar as espécies tributárias estabelecidas pela CRFB, além das competências tributárias estatuídas pelo Constituinte. Deixou-se de explorar outros elementos fixados pelos preceitos constitucionais (a exemplo das diversas limitações impostas ao poder de tributar), relegando a exploração desses temas apenas quando se mostrassem necessários à investigação levada a cabo no capítulo seguinte.

O Capítulo 3 (e último), por fim, dedica-se ao estudo do fenômeno da

tributação como meio de tutela do meio ambiente. A fim de melhor explorar o tema, investiga-se, por primeiro, a extrafiscalidade com índole ambiental e os princípios que a delimitam. Em seguida, verifica-se as diversas espécies tributárias existentes e quais delas podem ser utilizadas na proteção ambiental. Por fim, analisa-se os incentivos fiscais para neles identificar as limitações existentes na implementação de isenções fiscais de cunho ambiental.

O presente Relatório de Pesquisa encerra-se com as Considerações Finais, nas quais são apresentados os pontos conclusivos destacados, seguidos da estimulação à continuidade dos estudos e das reflexões sobre a Tributação Ambiental à luz dos preceitos constitucionais vigentes.

Quanto à metodologia empregada, registra-se que, na fase de Investigação¹², foi utilizado o método indutivo¹³, na fase de tratamento de dados, o método cartesiano¹⁴, e, finalmente, o relatório dos resultados está expresso na base lógica Indutiva.

Nas diversas fases da pesquisa, foram acionadas as técnicas do referente¹⁵, da categoria¹⁶, do conceito operacional¹⁷ e da pesquisa bibliográfica¹⁸. A pesquisa foi, na sua totalidade, bibliográfica e documental.

¹² “[...] momento no qual o Pesquisador busca e recolhe os dados, sob a moldura do Referente estabelecido [...]” (PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. 13 ed. rev. São Paulo: Conceito Editorial, 2015. p. 87.).

¹³ “[...] pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e colecioná-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral [...]”. (PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa**: teoria e prática. p. 91.).

¹⁴ Sobre as quatro regras do Método Cartesiano (evidência, dividir, ordenar e avaliar) veja LEITE, Eduardo de oliveira. **A monografia jurídica**. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 22-26.

¹⁵ “[...] explicitação prévia do(s) motivo(s), do(s) objetivo(s) e do produto desejado, delimitando o alcance temático e de abordagem para a atividade intelectual, especialmente para uma pesquisa.” (PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. p. 65.).

¹⁶ “[...] palavra ou expressão estratégica à elaboração e/ou à expressão de uma idéia.” (PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. p. 36.).

¹⁷ “[...] uma definição para uma palavra ou expressão, com o desejo de que tal definição seja aceita para os efeitos das idéias que expomos [...]” (PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. p. 54.).

¹⁸ “Técnica de investigação em livros, repertórios jurisprudenciais e coletâneas legais.” (PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. p. 215.).

CAPÍTULO 1

A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AO MEIO AMBIENTE

1.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS EM MATÉRIA AMBIENTAL

Antes de adentrar-se, de fato, no estudo da proteção constitucional ao meio ambiente, faz-se necessário, por primeiro, investigar-se os principais institutos ligados a esse tema. É o que se fará a seguir.

1.1.1 O meio ambiente

Indesviável iniciar-se esta investigação com a definição do termo “meio ambiente” sem o qual seria impossível desenvolver qualquer estudo dentro desta área das ciências jurídicas.

Conforme pontua Édis Milaré¹⁹, “o meio ambiente pertence a uma daquelas categorias cujo conteúdo é mais facilmente intuído que definível, em virtude da riqueza e complexidade do que encerra”.

José Afonso da Silva²⁰, por seu turno, ao focar em seu significado técnico-jurídico, assinala que “a palavra ‘ambiente’ indica a esfera, o círculo, o âmbito que nos cerca, em que vivemos. Em certo sentido, portanto, nela já se contém o sentido da palavra ‘meio’”. Por isso, há quem identifique na expressão “meio ambiente” certa redundância, o que, contudo, não impede de ser utilizada reiteradamente pelos juristas e pelo legislador²¹.

Sobre essa redundância, acrescenta com precisão o citado autor²²:

[...] Em Português também ocorre o mesmo fenômeno, mas essa

¹⁹ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. 9 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 135.

²⁰ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 8 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 17.

²¹ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 17.

²² SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 17.

necessidade de reforçar o sentido significante de determinados termos, em expressões compostas, é uma prática que deriva do fato de o termo reforçado ter sofrido enfraquecimento no sentido a destacar, ou, então, porque sua expressividade é mais ampla ou mais difusa, de sorte a não satisfazer mais, psicologicamente, a idéia que a linguagem quer expressar. Esse fenômeno influencia o legislador, que sente a imperiosa necessidade de dar aos textos legislativos a maior precisão significativa possível; daí porque a legislação brasileira, incluindo normas constitucionais, também vem empregando a expressão “meio ambiente”, em vez de “ambiente”, apenas.

Muito embora o termo meio ambiente detenha vários significados, a depender da área no qual é empregado, da sua definição jurídica pode-se extrair duas perspectivas principais: uma estrita e outra mais ampla. Em uma concepção mais estrita, o meio ambiente é tido como uma expressão do patrimônio natural e das relações com e entre os seres vivos, a qual desconsidera tudo o que não se encontra relacionado aos recursos naturais. Em uma concepção mais ampla, essa expressão extrapola os limites estreitos estabelecidos pela ecologia tradicional, de modo a abranger toda a natureza original (natural) e artificial, além dos bens culturais correlatos²³.

Daí exsurge o panorama geral sobre o tema, na forma assim delineada por Édis Milaré²⁴:

[...] Temos aqui, então, um detalhamento do tema: de um lado, com o meio ambiente natural, ou físico, constituído pelo solo, pela água, pelo ar, pela energia, pela fauna e pela flora; e, de outro, com o meio ambiente artificial (ou humano), formado pelas edificações, equipamentos e alterações produzidos pelo homem, enfim, os assentamentos de natureza urbanísticas e demais construções. Em outras palavras, quer-se dizer que nem todos os ecossistemas são naturais, havendo mesmo quem se refira a “ecossistemas sociais” e “ecossistemas naturais”. Esta distinção está sendo, cada vez mais, pacificamente aceita, quer na teoria, quer na prática, que passa a enxergar o ambiente também como um sistema de relações.

Em suma, portanto, três são os aspectos essenciais extraídos do conceito de meio ambiente:

- 1) o meio ambiente artificial: integrado pelo espaço urbano construído, assim

²³ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. p. 137-138.

²⁴ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**.

considerado o conjunto de edificações (espaço urbano fechado) e dos equipamentos públicos, como as ruas, praças, áreas verdes, enfim, espaços livres em geral (espaço urbano aberto);

- 2) o meio ambiente cultural: constituído pelo patrimônio histórico, artístico, arqueológico, paisagístico e turístico, os quais, apesar de artificiais, são, em regra, obra do ser humano, destacados, assim, do anterior pelo valor especial adquirido;
- 3) o meio ambiente natural ou físico: composto pelo solo, pela água, pelo ar atmosférico, pela flora, ou seja, pela interação dos seres vivos e seu meio, na qual se estabelece uma correlação recíproca entre as espécies e as relações destas com o ambiente físico no qual ocupam²⁵.

José Afonso da Silva²⁶ acrescenta, ainda, o meio ambiente do trabalho, que, na sua visão, deve ser destacado dos demais, por ser o local em que se desenrola considerável parte da vida do trabalhador, “cuja qualidade de vida está, por isso, em íntima dependência da qualidade daquele ambiente”. Apesar de, a rigor, estar inserido no meio ambiente artificial, merece tratamento especial, por estar tutelado e protegido por diversas normas constitucionais e legais destinadas a garantir-lhe as condições necessárias de segurança e salubridade.

Destaca-se que a definição legal de meio ambiente só surgiu com o advento da Lei de Política Nacional do Meio Ambiente (Lei n. 6.938, de 31.8.1968²⁷), sob a seguinte redação²⁸:

Art 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:
I - **meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas;**
[...]

Ainda de acordo com a citada lei, o meio ambiente é considerado como “um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em

²⁵ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 19.

²⁶ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 21.

²⁷ BRASIL. Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1968. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1º set. 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm. Acesso em: 18 abril 2017.

²⁸ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 23 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 51.

vista o uso coletivo” (art. 2º, inc. I)²⁹.

Como se vê, a aludida lei trouxe uma conceituação, embora ampla – por atingir tudo aquilo que permite a vida, de forma a incluir as comunidades, ecossistemas e a biosfera³⁰ – limitada ao aspecto do meio ambiente natural³¹.

A CRFB³², por sua vez, no art. 225, *caput*, também traça uma definição, ao estabelecer que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

Como bem observado por Édis Milaré³³, esse preceito constitucional acentua “o caráter patrimonial do meio ambiente e, por suposto, parte de uma conceituação fisiográfica ao fundamentá-lo sobre o equilíbrio ecológico e a sadia qualidade de vida”.

Considera, ainda, o citado autor, que o dispositivo traz subjacente à sua redação uma fundamentação claramente antropocêntrica, segundo a qual o mundo natural só tem razão de ser na condição de um valor a ser perseguido enquanto atenda aos interesses da espécie humana, visão esta tipicamente ocidental³⁴. Entende, assim, o jurista que essa é mais uma evidência que o direito ambiental é dotado e construído a partir dessa concepção antropocêntrica.

Conforme ressaltam José Rubens Morato Leite e Patryck de Araújo Ayala³⁵, mostra-se impossível conceituar-se o meio ambiente fora de uma visão de cunho antropocentrismo, já que sua proteção jurídica pressupõe uma ação humana. Para esse sentido, aliás, aponta o primeiro princípio da Eco/92, segundo o qual os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável³⁶. Por outro lado, ainda de acordo com os doutrinadores³⁷, “esta visão

²⁹ BRASIL, República Federativa do. Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1968.

³⁰ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 2015. p. 51.

³¹ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 19.

³² BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 24 jan. 2016.

³³ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. p. 140.

³⁴ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. p. 140.

³⁵ AYALA, Patryck de Araújo; LEITE, José Rubens Morato Leite. **Direito Ambiental na Sociedade de Risco**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2002. p. 44.

³⁶ Princípio nº 1: “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”. Nações

antropocêntrica pode ser aliada a outros elementos e um pouco menos centrada no homem, admitindo-se uma reflexão de seus valores, tendo em vista a proteção globalizada”.

Marcelo Abelha Rodrigues³⁸, no entanto, traz posicionamento diverso. Para ele, o conceito de meio ambiente disposto tanto na CRFB como na Lei n. 6.938/81 expõe uma visão biocêntrica/ecocêntrica (teleológica e ontológica) do legislador, distanciando-se da ideia ultrapassada de considerar o ser humano como algo destacado do meio ambiente. E acrescenta o autor:

Deve-se ressaltar ainda o fato de que aquela visão deturpada de antropocentrismo, em que o homem seria algo externo à natureza, não mais existe, vindo corroborar o exposto do art. 225 da CF/88, ao considerar o *meio ambiente ecologicamente equilibrado* como um *direito* do presente (uso comum do povo) e do *futuro* (futuras gerações). Ora, só haverá a possibilidade de preservar e proteger para as futuras gerações se e somente se o papel do ser humano for o de lutar pela sua preservação, pois, caso contrário, permanecendo inerte ou em contínua destruição do meio, terá, em pouco tempo, assassinado a si próprio [...]

Mesmo, portanto, que defenda a existência de uma concepção biocêntrica do meio ambiente, reconhece o autor o protagonismo inerente do ser humano na agenda ambiental. Salienta que a própria Lei n. 6.938/81 deixou claro que o homem deveria ocupar um papel central e importantíssimo no processo preservacionista, quando, no seu art. 3º³⁹, define a poluição a partir de uma ideia de prejudicialidade à

Unidas. Declaração de Estocolmo sobre Meio Ambiente. Disponível em: <http://www.silex.com.br/leis/normas/estocolmo.htm>. Acesso em: 18 set. 2016.

³⁷ AYALA, Patryck de Araújo; LEITE, José Rubens Morato Leite. **Direito Ambiental na Sociedade de Risco**. p. 44.

³⁸ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. p. 67.

³⁹ “Art 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

I - meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas;

II - degradação da qualidade ambiental, a alteração adversa das características do meio ambiente;

III - poluição, a degradação da qualidade ambiental resultante de atividades que direta ou indiretamente:

a) prejudiquem a saúde, a segurança e o bem-estar da população;

b) criem condições adversas às atividades sociais e econômicas;

c) afetem desfavoravelmente a biota;

d) afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente;

e) lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos;

IV - poluidor, a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental;

V - recursos ambientais: a atmosfera, as águas interiores, superficiais e subterrâneas, os estuários, o mar territorial, o solo, o subsolo, os elementos da biosfera, a fauna e a flora” (BRASIL, República

espécie humana e demais seres⁴⁰.

Depreende-se, dessa norma, que o legislador acabou por criar uma definição de meio ambiente demasiadamente complexa e abstrata, em especial ao reputar a atividade poluente como aquela a afetar o bem-estar, a segurança, as atividades sociais e econômicas da população. Levou, pois, em consideração a perspectiva finalística do meio ambiente (proteção da vida), reservando-o, sob uma interpretação inegavelmente antropocêntrica, para a proteção da vida humana (meio ambiente artificial)⁴¹.

1.1.2 O bem ambiental

Para o presente estudo, faz-se, ainda, necessário delimitar-se a noção de bem ambiental, verificando-se se o legislador, sob esse aspecto, também adotou uma tendência conceitual ampla⁴².

Do ponto de vista de José Rubens Morato Leite e Patryck de Araújo Ayala⁴³, o já mencionado art. 3º da Lei n. 6.938/1981 também deixa claro que houve a preocupação de reputar-se o meio ambiente na condição de um macrobem, de modo a incorporar uma concepção abrangente e integrada desse instituto. Nas palavras dos referidos juristas, “a lei citada não apontou os elementos corpóreos que compõem o meio ambiente e, assim o fazendo, considerou-o um bem incorpóreo e imaterial”.

Apesar de tido por intangível, mostra-se imprescindível a identificação de quais fatores ou elementos (componentes ambientais) que, ao interagirem entre si, formam efetivamente o bem ambiental. Esses componentes são evidenciados pela ideia de equilíbrio ecológico, na condição de pressuposto à conservação de todas as

Federativa do. Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1968).

⁴⁰ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. p. 67.

⁴¹ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. p. 69.

⁴² AYALA, Patryck de Araújo; LEITE, José Rubens Morato Leite. **Direito Ambiental na Sociedade de Risco**. p. 50.

⁴³ AYALA, Patryck de Araújo; LEITE, José Rubens Morato Leite. **Direito Ambiental na Sociedade de Risco**. p. 50.

formas de vida⁴⁴.

Acerca do tema, pontua Marcelo Abelha Rodrigues⁴⁵:

Considerando que o meio ambiente sadio e equilibrado constitui um direito do homem, cuja tarefa é manter o entorno *ecologicamente equilibrado* (dever do poder público e da coletividade) para futuras gerações, torna-se interessantíssimo o estudo dos componentes desse bem ambiental (do *equilíbrio ecológico*), porque o próprio homem, sujeito de direitos, é parte indissociável do ecossistema e deve respeitar a sua função e papel na manutenção do seu equilíbrio, sob pena de exterminar tudo que está a sua volta, e inclusive a si mesmo. Por estar simbioticamente ligado à sadia qualidade de vida, temos que a tutela mediata do meio ambiente envolve a proteção da própria vida (art. 5.º, CF/88), daí porque se pode fazer uma relação finalística entre a tutela dos bens ambientais (fatos bióticos e abióticos interagidos) e o direito à vida [...]

Sob essa perspectiva, por conseguinte, tem-se que o meio ambiente é composto por um conjunto de elementos bióticos e abióticos que, ao interagirem entre si, possibilitam a criação e manutenção de todas as formas de vida, dentre as quais se insere inevitavelmente o ser humano. Isso significa dizer que esses mesmos elementos permitem a própria conservação da existência do homem no planeta⁴⁶.

Esses componentes bióticos e abióticos, apesar de serem suscetíveis de fruição pelo ser humano, não são de sua utilização exclusiva e nem assim devem ser considerados. Esses bens ou recursos constituem verdadeiras peças essenciais à manutenção do equilíbrio do ecossistema, razão pela qual não devem ser enxergados como meros instrumentos de utilização pelos homens ou mesmo pelas demais formas de vida. Assim, o que se tutela aqui é o entorno ecologicamente equilibrado, sem desconhecer o papel de protagonista do homem nesse cenário. A humanidade, nesse contexto, deve lutar pela sua conservação e impedir sua destruição⁴⁷.

E, ainda, na linha de raciocínio desenvolvido por Marcelo Abelha

⁴⁴ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. p. 72.

⁴⁵ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. p. 72. Com grifo no original.

⁴⁶ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. p. 73.

⁴⁷ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. p. 73.

Rodrigues⁴⁸:

A CF/88 disse expressamente que *todos têm direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado* e que isso constitui um *bem de uso comum do povo*. Obviamente que esse patrimônio ambiental (complexa relação entre componentes bióticos e abióticos) é formado por bens que, juntos e em plena interação química, física e biológica formam um bem diverso, denominado de *meio ambiente ecologicamente equilibrado* (equilíbrio ecológico), e que tem por características a unitariedade (indivisibilidade), extrapatrimonialidade, inalienabilidade, indisponibilidade e essencialidade à todas as formas de vida (daí porque todas as formas de vida são seus titulares).

O bem ambiental, pois, consubstancia-se em um bem juridicamente autônomo, que não se confunde com os componentes ambientais (bióticos e abióticos). Inafastável, contudo, a conclusão de que, quando estes são tutelados, estar-se-á protegendo, na maioria das vezes, o equilíbrio ecológico, esse sim bem autônomo o qual é resguardo pelo texto constitucional como direito de uso comum de todos⁴⁹.

1.1.3 A ponte entre o direito econômico e o direito ambiental

Seguindo o ponto de vista de Clarissa Ferreira Macedo D'Isep⁵⁰

Economia e meio ambiente são partes integrantes e dispersas no mesmo todo, seja porque este é fonte de recurso para aquela [...], seja ainda porque o meio ambiente é a integração e interação dos seres vivos com o seu meio, e a economia é a maneira, a forma, o instrumento com o qual o homem interage com o seu meio.

De todo modo, dentro da citada visão antropocêntrica, encontra-se a intersecção entre a economia e o meio ambiente e, portanto, entre o direito econômico ao direito ambiental. Esse elo traduz-se na busca pela melhoria do bem-estar das pessoas e a estabilidade do processo produtivo. A distinção entre as duas

⁴⁸ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. p. 73. Com grifo no original.

⁴⁹ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. p. 73.

⁵⁰ D'Isep, Clarissa Ferreira Macedo. **Direito Ambiental Econômico e a ISO 14000: Análise Jurídica do Modelo de Gestão Ambiental e Certificação ISO 14001**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 2009. p. 52.

áreas encontra-se na diferença de perspectiva adotada pela abordagem dos diferentes textos normativos⁵¹.

Conforme a lição da Cristiane Derani⁵², o direito econômico tem por fim dar cumprimento aos preceitos da ordem econômica constitucional, isto é, “a estrutura normativa construída sob a designação de direito econômico objetiva assegurar a todos existência digna, perseguindo a realização da justiça social (CFRF, art. 170, *caput*)”.

O direito ambiental, por seu turno, ainda na concepção adotada por Derani⁵³, tem como foco o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (que será explorado de forma mais específica adiante), passível de fruição por toda a coletividade, na condição de bem de uso comum do povo. É com fundamento neste direito fundamental que se desdobram as demais normas contidas no ramo denominado direito ambiental.

Percebe-se, pois, que, muito embora haja dois fundamentos distintos a orientar a formação desses dois ramos do direito, ambos evidenciam o anseio pelo atendimento daquele conjunto de atividades e estados humanos consubstanciados na expressão qualidade de vida. Como destaca, ainda, Derani⁵⁴, “tal expressão traz o condão de traduzir todo o necessário aparato interno e externo ao homem, dando-lhe condições de desenvolver suas potencialidades como indivíduo e como parte fundamental de uma sociedade”.

Para Paulo de Bessa Antunes⁵⁵, “o Direito Econômico é polo, ao redor do qual circundam o Direito Tributário, o Direito Administrativo, o Direito Financeiro, o Direito Ambiental e inúmeros outros”. Traz, portanto, uma visão do direito ambiental como parte do direito econômico, como meio de orientar as forças produtivas em uma determinada direção, em especial em vista à utilização racional dos recursos ambientais⁵⁶.

Ainda de acordo com o referido jurista⁵⁷, o direito ambiental, visto sob essa ótica, tem na indução o seu instrumento mais importante, “haja vista que

⁵¹ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 76.

⁵² DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 76.

⁵³ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 76.

⁵⁴ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 76.

⁵⁵ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 13.

⁵⁶ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 13.

⁵⁷ ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 14.

somente através dele é que se podem tomar medidas com vistas a impedir que danos ambientais significativos se concretizem”. Essa indução é concretizada, essencialmente, com a adoção dos chamados mecanismos de incentivo econômico, dentre os quais se encontram aqueles de cunho tributário, do qual se ocupará o presente estudo.

É sob essa perspectiva, portanto, que se desenvolverá a investigação acerca do fenômeno da Tributação Ambiental, a partir do desenho normativo conferido pelo Constituinte, mais especificamente pelo Sistema Tributário Nacional.

1.1.4 A sustentabilidade

O crescimento econômico puro e simples, fundado na mutilação desenfreada dos recursos naturais e na imprevisão de suas consequências – em razão da falta de doutrina filosófica e ordenamento jurídico capazes de direcionar corretamente o destino desse crescimento – acabou, nas palavras de Édis Milaré⁵⁸, “por criar um antagonismo artificial e totalmente dispensável entre o legítimo desenvolvimento socioeconômico e a preservação da qualidade de vida”.

A exploração inconsequente e desmedida do ecossistema terrestre, de um lado, e o surgimento e ampliação de uma consciência ecológica e dos níveis de conhecimento científico, do outro lado, culminaram em mudanças de caráter técnico e comportamental que, apesar de ainda tímidas, vêm contribuindo para superar a falsa antinomia entre proteção do meio ambiente versus crescimento econômico⁵⁹.

Nesse contexto, surge a ideia ou princípio da sustentabilidade, assim conceituado por Juarez Freitas⁶⁰:

[...] trata-se do princípio constitucional que determina, independentemente de regulamentação legal, com eficácia direta e imediata, a responsabilidade do Estado e da sociedade pela concretização solidária do desenvolvimento material e imaterial, socialmente inclusivo, durável e equânime, ambientalmente limpo, inovador, ético e eficiente, no intuito de assegurar, preferencialmente de modo preventivo e precavido, no presente e no futuro, o direito ao

⁵⁸ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. p. 63.

⁵⁹ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. p. 63.

⁶⁰ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 40-41.

bem-estar físico, psíquico e espiritual, em consonância homeostática com o bem de todos.

O mesmo autor⁶¹ resume sua ideia em uma única frase: “[...] a sustentabilidade, bem assinalada, consiste em assegurar, hoje, o bem-estar físico, psíquico e espiritual, sem inviabilizar o multidimensional bem-estar futuro”.

Sob essa perspectiva, portanto, sustentabilidade nada mais é do que um processo por meio do qual se pretende construir uma sociedade capaz de se perpetuar no tempo em condições que viabilizem a dignidade humana⁶². Serão, assim, sustentáveis todas as iniciativas que contribuam com esse processo e, *contrario sensu*, insustentável tudo o que for feito para se afastar dele⁶³.

Para os professores Paulo Márcio Cruz e Gabriel Real Ferrer⁶⁴, “a exigência da Sustentabilidade, se verdadeiramente se quiser garantir o futuro da espécie e progredir na sua ‘humanização, supera, salvo melhor juízo, o conceito clássico de Desenvolvimento Sustentável”.

Ainda segundo eles, o desenvolvimento sustentável, tido em sua concepção clássica, liga-se à ideia de satisfação das necessidades do presente, sem o comprometimento da capacidade de as futuras gerações satisfaçam as suas próprias necessidades. Depreende-se, pois, que essa definição do tema adota concepção evidentemente economicista, na medida em que considera, como preocupação central, a gestão adequada dos recursos para a garantia da justiça

⁶¹ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 40.

⁶² Em âmbito internacional, Philip Weinberg e Kevin Reilly, destacam que grande parte do direito ambiental internacional é fundamentado na concepção de desenvolvimento sustentável (utilizam, pois, como sinônimo, a sustentabilidade e o desenvolvimento sustentável). Para eles, o conceito desse termo está ligado ao desenvolvimento de ações que sustentem os recursos a longo prazo, em vez de esgotá-los ou destruí-los. O desenvolvimento sustentável, assim, em uma visão para além das fronteiras nacionais é aquele que utiliza os recursos naturais como renda, ao invés de esgotar o capital, ao reconhecê-los como finitos. Esta é, globalmente, a grande preocupação, principalmente em se considerando que os países em desenvolvimento usam maiores quantidades de energia e combustível à medida que se tornam mais industrializados – “Another principle undergirding much of international environmental law is that of sustainable development. This concept refers to limiting development to actions that sustain, rather than deplete or destroy, resources such as forests, fisheries, and the like. Sustainable development might be likened to using the income, rather than depleting the capital, of natural resources. It recognizes that these resources are finite. This is a major concern since developing nations are using greater amounts of energy and fuel as they become more industrialized” (WEINBERG, Philip; REILLY, Kevin. **Understanding Environmental Law**. 2 ed. São Francisco: LexisNexis, 2007. p. 425).

⁶³ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. In: **Revista Sequência**, n. 71, p. 239-278, dez. 2015. p. 240.

⁶⁴ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. p. 242.

intergeracional. Deixa, contudo, de se preocupar com a maneira a partir da qual se colocará em prática esse fim, não só para o futuro, mas também de modo intrageracional, o que, na visão ainda de Cruz e Ferrer⁶⁵, mostra-se “[...] imprescindível se a intenção real for a de transferir para as futuras gerações um mundo equilibrado”.

Dentro desse espírito, tem-se entendido mais recentemente que a ideia de sustentabilidade deve, em vista a cumprir o aludido designio, desdobrar-se em uma tríplice dimensão: a econômica, a social e a ambiental⁶⁶. Afinal, como bem destaca Juarez Freitas⁶⁷, “*Sustentabilidade é multidimensional, porque o bem-estar é multidimensional*. Para consolidá-la, nesses moldes, indispensável cuidar do ambiental, sem ofender o social, o econômico, o ético e o jurídico-político”. Sob essa ótica, o citado autor acresce ao menos mais duas dimensões à sustentabilidade: a dimensão ética e a jurídica-política⁶⁸.

Passa-se, pois, a explorá-la em separado a seguir.

1.1.4.1 As Dimensões da Sustentabilidade

1.1.4.1.1 A dimensão ambiental

Esta é tida como a primeira das dimensões (a dimensão mãe de todas). Isso porque, segundo Cruz e Ferrer⁶⁹, somente com a tomada de consciência de que o ecossistema do planeta sucumbiria inevitavelmente às agressões do modelo de vida recente que se alavancou as preocupações em proporção global, as quais foram o estopim para a tomada de ações comuns pela comunidade internacional.

Ainda de acordo com os mencionados autores⁷⁰, desde a Conferência de Estocolmo, em 1972, esta perspectiva veio adentrando no ideário coletivo e, por

⁶⁵ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. p. 242.

⁶⁶ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. p. 242.

⁶⁷ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 57. Com grifo no original.

⁶⁸ FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 55.

⁶⁹ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. p. 244.

⁷⁰ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus Fundamentos. p. 244.

consequência, nas agendas internacionais. E acrescentam⁷¹:

[...] Foi a partir dela que se passou a admitir que os progressos no conhecimento dos complexos processos que tornam possíveis as condições de sustentação da vida humana no Planeta nos permite saber, com razoável certeza, o que deveria ser corrigido para reduzir a pressão sobre o ecossistema, apesar de outra coisa diferente ser que se possa ou se esteja dispostos a alterar comportamentos, da como seria necessário.

A rigor, portanto, na esteira do raciocínio desenvolvido pela Denise Schmitt Siqueira Garcia⁷², a dimensão ambiental da sustentabilidade é aquela na qual se identifica a importância da proteção do meio ambiente e, por consequência lógica, do direito ambiental, cuja finalidade essencial é garantir a sobrevivência do planeta por meio da preservação e melhoria dos elementos físicos e químicos que a tornam possível, em prol de uma melhor qualidade de vida.

1.1.4.1.2 A dimensão social

A dimensão social parte da preocupação de que a garantia de sobrevivência não seja de poucos. Freitas⁷³ vai além, ao considerar que, dentro desse novo paradigma, não pode haver miserabilidade consentida ou imposta. Daí porque, nessa dimensão da sustentabilidade, são destacados os direitos fundamentais sociais, com os respectivos programas ligados à saúde, à educação e à segurança, os quais devem ser universalizados com eficiência e eficácia, sob pena de ter-se por insustentável o modelo de gestão, seja ele público ou privado⁷⁴.

Cruz e Ferrer⁷⁵ ampliam o espectro dessa dimensão da sustentabilidade, ao relacioná-lo à própria atividade humana, “já que se trata de construir uma sociedade mais harmônica e integrada, motivo pelo qual nada de humano escapa a esse objetivo”.

⁷¹ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. p. 244.

⁷² GARCIA, Denise. Dimensão Econômica da Sustentabilidade: uma análise com base na economia verde e a teoria do decrescimento. In: **Revista Veredas do direito**, v. 13, n. 25, p. 133-153, jan./abril de 2016. p. 138.

⁷³ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 56.

⁷⁴ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 56.

⁷⁵ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. p. 247.

Nessa linha, consideram os citados autores⁷⁶ que estão abrangidos por essa dimensão a proteção da diversidade cultural, a garantia real do exercício dos direitos humanos, com pleno acesso à saúde e à educação, além da exclusão de qualquer tipo de discriminação; tudo isso em vista a se alcançar uma nova arquitetura social que possibilite o desenvolvimento de uma vida digna a ser experimentada por qualquer ser humano, indistintamente.

1.1.4.1.3 A dimensão ética

Esta dimensão trazida por Freitas⁷⁷ encontra-se relacionada à ideia de que

[...] todos os seres possuem uma ligação intersubjetiva e natural, donde segue a empática solidariedade como dever-prazer universável, acima das limitações conhecidas do formalismo kantiano e na correção compreensão darwiniana da seleção natural.

Essa perspectiva ética da sustentabilidade, por conseguinte, pretende que todos vejam o outro, no seu devido apreço, sem enxergá-lo como uma simples coisa, suscetível de apropriação. Valoriza-se, assim, a cooperação como dever inerente evolutivo, imprescindível à perpetuação da vida, cada vez mais rica e complexa, principalmente em decorrência das mudanças climáticas⁷⁸.

Para o jurista, essa percepção ética já habita em todos; mas aqueles que alcançarem maior autoconsciência detêm maior dever de resguardar, ao máximo, a integridade de todos os seres vivos, de modo a não provocar dano injusto, seja por ação ou omissão. Sob essa ótica, pois, defende o doutrinador que os seres humanos, únicos dotados de racionalidade, são investidos do chamado “dever ético de sustentabilidade ativa”, a partir do qual devem agir em benefício de todos os seres vivos, na medida do possível, e não apenas limitar-se a não prejudicá-los⁷⁹.

Dessa forma, uma atitude ética consubstancia-se na tarefa de alcançar, de modo simultâneo, o bem-estar pessoal e o bem-estar social. Parte-se, portanto,

⁷⁶ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. p. 247.

⁷⁷ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 57.

⁷⁸ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 57.

⁷⁹ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 57-58.

da premissa de que, após determinado nível de renda, nas palavras de Freitas⁸⁰, “o fim da iniquidade é melhor do que o mero crescimento econômico, a par da certeza de que, mormente após esse patamar, o crescimento econômico se converte, em regra, numa fonte de ansiedade, depressão e doenças similares”.

Dentro dessa visão, exsurge a necessidade de cobrar-se, em matéria de parâmetros para a reavaliação das políticas públicas, a alocação equitativa de recursos públicos a serem direcionados em prol da universalização do bem-estar físico, psíquico e espiritual de todos os cidadãos⁸¹. Isso porque, como bem conclui o autor⁸², “o próprio Estado Constitucional só faz sentido a serviço dos fins éticos relacionados à sustentabilidade do bem-estar”.

1.1.4.1.4 A dimensão econômica

A dimensão econômica da sustentabilidade liga-se diretamente ao duplo desafio no qual a sociedade atual se depara: 1) a necessidade de aumento da geração de riqueza de um modo ambientalmente sustentável (susceptível de perpetuação no tempo, em prol das futuras gerações); e 2) a justa e homogênea distribuição dessa riqueza⁸³.

Em vista a superar os supramencionados desafios, essa dimensão tem por norte o aumento da eficiência, da produção e do consumo com economia crescente de recursos naturais, em especial dos recursos permissivos como as fontes fósseis de energia e os recursos suscetíveis de escassez com sua má distribuição, como a água e os minerais⁸⁴. Trata-se “daquilo que alguns denominam como ecoeficiência, que supõe uma contínua inovação tecnológica que nos leve a sair do ciclo fóssil de energia (carvão, petróleo e gás) e a ampliar a desmaterialização da economia”.

⁸⁰ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 58.

⁸¹ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 58.

⁸² FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 59.

⁸³ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. p. 244.

⁸⁴ NASCIMENTO, Elimar Pinheiro do. Trajetória da sustentabilidade: do ambiental ao social, do social ao econômico. In: **Revista Estudos Avançados da Universidade de São Paulo**, v. 26, n. 74, p. 51-64, 2012, p. 55.

Nessa perspectiva, entende Freitas⁸⁵ que, antes de tudo, há a necessidade de reestruturação completa do consumo e da produção, em prol da referida diretriz. Segundo o jurista⁸⁶, deve-se abandonar a visão de que a natureza é simples capital e no alcance desse objetivo mostra-se necessária e impositiva a regulação estatal.

Fala-se, então, na transição para uma economia verde como norte essencial da sociedade atual⁸⁷. Esse novo modelo foi tratado pelo Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA), em 2009, com a publicação do Relatório de Política denominado “Novo Acordo Verde Global”⁸⁸, em que se fez uma série de recomendações em vista à implementação dessa nova economia, dentre as quais, destacam os professores Cruz e Ferrer⁸⁹ as seguintes iniciativas:

1. Privilegiar os setores mais “verdes” mediante subvenções ou incentivos fiscais, de modo que os investimentos privados sejam direcionados a eles;
2. Estabelecer normas que proíbam o exercício de determinadas práticas ou atividades danosas ao meio ambiente; e
3. Aprovar marcos regulatórios transnacionais para determinados instrumentos de mercado que ajudem à conservação do meio natural, entre os quais se destacam os impostos e os direitos de emissão.

Esse novo modelo, de acordo com Denise Schmitt Siqueira Garcia⁹⁰, tem por fim precípua o fomento de uma economia na qual se invista em tecnologias mais avançadas e menos poluentes para a produção de produtos e se incremente, em paralelo, a conscientização das empresas na exploração dos recursos naturais para que causem danos mínimos.

É dentro dessa conjuntura que Édís Milaré⁹¹ destaca o papel decisivo do empresariado. Considera que apenas com o fomento e estímulo desse setor é possível fazer nascer e florescer as diversas possíveis experiências de ecoeficiência. Deve-se, pois, abandonar-se as meras elucubrações da economia científica para

⁸⁵ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 62.

⁸⁶ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 62.

⁸⁷ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. p. 245.

⁸⁸ Disponível em: <http://www.unclearn.org/es/temas/ciencia>.

⁸⁹ CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. p. 245.

⁹⁰ GARCIA, Denise. Dimensão Econômica da Sustentabilidade: uma análise com base na economia verde e a teoria do decrescimento. p. 139.

⁹¹ MILARÉ, Édís. **Direito do Ambiente**. p. 103.

ganhar as linhas de produção e de consumo.

Ainda na visão do autor⁹², a economia verde estará, de todo modo, sujeita a duas condicionantes: 1) o empenho de governos e da sociedade em colocá-la em prática; e 2) a ampliação de seus horizontes para que se possa alcançar, nas palavras do jurista⁹³, a “ ‘a terceira margem do rio’, isto é, a superação da sociedade de consumo, com a busca de valores além dos econômicos”.

Importante, nesse contexto, trazer as propostas elaborada por Denise Schmitt Siqueira Garcia⁹⁴ para a efetivação de uma mudança da economia marrom para a economia verde:

1º) implementação de políticas de incitação dos setores verdes da economia, como isenções fiscais, em subvenções ou financiamentos públicos para os setores verde da economia; 2º) penalização no caso de utilização da economia marrom; 3º) capacitação dos novos ramos da economia verde; 4º) investimento na pesquisa, tanto por parte das empresas como do governo, para concorrer com as tecnologias verdes internacionais; 5º) regulamentação internacional do comércio aberta aos setores verdes e sem subvenção aos setores marrons; 6º) criação de potentes sistemas de proteção social para fazer frente ao desemprego durante essa transição.

Busca-se, assim, o desenvolvimento de uma economia cujo fim precípua seja a geração de uma melhor qualidade de vida para todos, com padrões que contenham o menor impacto ambiental possível⁹⁵. Cuida-se da pertinente ponderação, de acordo com Freitas⁹⁶, entre eficiência e equidade, a ser aplicada nas grandes e pequenas políticas econômicas sustentáveis.

Como se vê, é justamente dentro desse contexto que o fenômeno da Tributação Ambiental se mostra de grande valia, na condição de instrumento capaz de “harmonizar os interesses econômicos e os objetivos ambientais com maior eficiência e eficácia”⁹⁷.

⁹² MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. p. 103.

⁹³ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. p. 103.

⁹⁴ GARCIA, Denise. Dimensão Econômica da Sustentabilidade: uma análise com base na economia verde e a teoria do decrescimento. p. 140-141.

⁹⁵ GARCIA, Denise. Dimensão Econômica da Sustentabilidade: uma análise com base na economia verde e a teoria do decrescimento. p. 139.

⁹⁶ FREITAS, Juarez. FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. p. 62.

⁹⁷ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 183.

1.1.4.1.5 A dimensão jurídico-política

O presente estudo ainda adota, como marco teórico, a dimensão jurídico-política trazida por Freitas segundo a qual a sustentabilidade deve ser tida também como um direito. Alcançá-la, portanto, mostra-se como um dever constitucional inalienável e intangível inerente ao reconhecimento da liberdade de cada cidadão.

Daí exsurgirá, na visão de Freitas, o Estado Sustentável, fundamentado na busca pela concretização dos direitos relativos ao bem-estar duradouro das atuais gerações (sem prejuízo das futuras gerações), em especial:

1) o direito à longevidade digna por meio da adoção de políticas públicas efetivas em prol do bem-estar físico e mental, direcionadas à prevenção, à precaução e à segurança;

2) o direito à alimentação sem excessos e carências, ou seja, balanceada e saudável, com amplo acesso a informações sobre seus efeitos prejudiciais, a exemplo do excesso de gordura, sal e açúcares;

3) o direito ao meio ambiente limpo mediante energias renováveis, com o fim gradual do monopólio das energias fósseis, além do planejamento estatal voltado para o cultivo do bem-estar duradouro;

4) o direito à democracia, preferencialmente direta, com a utilização intensificada das novas tecnologias em rede;

5) o direito à informação livre e de conteúdo apreciável, de modo a resguardar, sem censura, a todos o acesso à internet e à plena divulgação, em linguagem acessível, dos gastos públicos;

6) o direito ao devido processo judicial e administrativo com duração razoável;

7) o direito à segurança por meio da implementação de estratégias de ressocialização dos ímprobos e dos demais infratores;

8) o direito à renda proveniente do trabalho honesto, com estabilidade monetária e austeridade fiscal;

9) o direito à boa administração pública mediante regulamentação equilibrada das atividades essenciais e socialmente relevantes (sistema financeiro,

por exemplo); e

10) o direito à moradia digna e segura, com regularização fundiária, remoção de pessoas das áreas de risco, cumprimento da função social das propriedades públicas e privadas, fornecimento de crédito sem bolha especulativa, adoção do conceito de casa saudável e o uso de tecnologias limpas para a construção e reconstrução.

Delimitados os aludidos institutos relacionados à matéria ambiental, passa-se, a seguir, a estudar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

1.2 O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

O meio ambiente ganha destaque na CRFB, que regula o tema em seu Capítulo VI do Título VIII, sobre a “Ordem Social”. Esse é tido como núcleo da questão constitucional ambiental⁹⁸.

O citado capítulo, muito embora se resuma a um único dispositivo – art. 225⁹⁹ – detém grande densidade normativa, pois “é nele que está muito bem

⁹⁸ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 46.

⁹⁹ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V - 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;

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

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

caracterizada e concretizada a proteção do meio ambiente como um elemento de intersecção entre a ordem econômica e os direitos fundamentais”¹⁰⁰.

Da simples leitura do aludido preceito constitucional, percebe-se, por primeiro, que o legislador Constituinte teve a intenção de adotar uma resposta ampla à grave e complexa questão ambiental, por ser requisito indispensável à garantia a todos de uma qualidade de vida digna. Aliás, nas palavras de Luiz Regis Prado¹⁰¹, “essa é uma consequência lógica da própria concepção de Estado de Direito – democrático¹⁰² e social¹⁰³ – consagrada”.

Daí porque Canotilho¹⁰⁴ faz alusão à presença na CRFB do Estado de Direito Ambiental, esse resultante de uma verdadeira ordem pública ambiental, que “conduz o Estado de Direito Social e o modelo político econômico”.

Apesar de o citado art. 225 da CRFB ser, de fato, “o centro nevrálgico do

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

§ 4º A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

§ 5º São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.

§ 6º As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

¹⁰⁰ ANTUNES, Paulo Bessa de. **Direito Ambiental**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 66.

¹⁰¹ PRADO, Luiz Regis. **A tutela constitucional do meio ambiente**. In: MILARÉ, Édís; MACHADO, Paulo Affonso Leme (Org). **Direito ambiental: tutela do meio ambiente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, v. 4. p. 119.

¹⁰² Para Ferrajoli, a construção democrática caracteriza-se como uma lei de grau supraordenado a qualquer outra, que transforma princípios éticos-políticos externos ao direito vigente em *principia iuris et in iure* ou seja, em normas positivas internas ao ordenamento, e portanto gera, como *principia iuris tantum*, os deveres da coerência e a plenitude na produção, interpretação e aplicação das normas (FERRAJOLI, Luigi. **Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia. Vol. 2. Teoría de la democracia**. Trad. por Perfecto Andre Ibañez, Carlos Bayon, Maria Gascón, Luis Prieto Sanchís e Afonso Ruiz Miguel. Madrid: Editorial Trotta, 2011. p. 46).

¹⁰³ Paulo Bonavides é sintético a conceituar o significado de Estado Social (que se adotará como marco teórico neste estudo): “Estado social significa intervencionismo, patronagem, paternalismo. Não se confunde com o Estado socialista, mas com este coexiste. O mundo moderno fê-lo uma necessidade, não importa sob que regime político”. Ainda para o mesmo autor, “o Estado social da democracia distingue-se, em suma, do Estado social dos sistemas totalitários por oferecer, concomitantemente, na sua feição jurídico-constitucional, a garantia tutelar dos direitos da personalidade” (BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 203-204).

¹⁰⁴ BENJAMIN, Antônio Herman. **Direito Constitucional Brasileiro**. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007. p.121.

sistema constitucional de proteção ao meio ambiente”¹⁰⁵, a compreensão do tema será de toda insuficiente caso se desconsidere outros dispositivos constitucionais que, de modo explícito ou mesmo implícito, tratam da questão¹⁰⁶. Só será possível, portanto, cogitar-se acerca da existência da supramencionada ordem pública ambiental (e do Estado de Direito Ambiental) diante do estudo conjugado de outros tantos preceitos instituídos pelo poder constituinte¹⁰⁷.

Pode-se resumi-los, em linhas gerais, de acordo com José Afonso da Silva¹⁰⁸ e Édis Milaré¹⁰⁹, da seguinte forma: **1) Explícitos**: art. 5º, LXXIII, art. 20, II, art. 23, art. 24, VI, VII VIII, art. 91, § 1º, III, art. 129, III, art. 170, VI, art. 173, § 5º, art. 174, § 3º, art. 186, II; art. 200, VIII, art. 216, V, art. 220, § 3º, II e art. 231, § 5ª; e **2) Implícitos**: art. 20, III, V, VIII, IX e X, art. 21, XIX, XX, XXIII, XXIV e XXV, art. 22, IV, XII e XXVI, art. 23, II, III, IV e VII, art. 24, VII, art. 26, I, art. 30, VIII e IX conjugados com os art. 182, §§ 1º a 4º, I, II e III, art. 187, § 1º, art. 196, art. 197, art. 198, art. 199, art. 200, art. 215 e art. 216.

Esses balizadores dão forma à ordem pública ambiental,

[...] já que não está mais – exclusivamente – conectada aos elementos ou componentes pulverizados da natureza (como as florestas, fauna ou águas), mas dotada de enfoque holístico e autônomo, em que os fragmentos são apreciados e salvaguardados a partir do todo. Ordem ambiental, assim, substitui a desordem ecológica, subproduto do vazio constitucional, que marcava as Constituições anteriores¹¹⁰.

Certo é, portanto, que o estudo acerca do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado¹¹¹ perpassa por essa verdadeira constelação de normas constitucionais. De toda forma, apesar de não constar de forma expressa no Título II da CRFB, é possível extrair a sua jusfundamentalidade – material e

¹⁰⁵ ANTUNES, Paulo Bessa de. **Direito Ambiental**. p. 66.

¹⁰⁶ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 47.

¹⁰⁷ BENJAMIN, Antônio Herman. **Direito Constitucional Brasileiro**. p.122.

¹⁰⁸ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 47-50.

¹⁰⁹ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. p. 170.

¹¹⁰ BENJAMIN, Antônio Herman. **Direito Constitucional Brasileiro**. p.122.

¹¹¹ Para Maria Delia Pereiro de Grigaravicius, o direito ao meio ambiente se baseia em princípios fundamentais inspirados em um consenso universal, ou seja, advém de um sistema de proteção aos recursos naturais, culturais e urbanos – “El derecho al medio ambiente reposa sobre principios fundamentales inspirados paso a paso en un consenso universal. Así es como ha ido comprendiendo el estudio del sistema de protección del medio ambiente natural, rural, cultural y urbano, complementado con el estudio del derecho referido a las contaminaciones y las molestias” (GRIGARAVICIUS, María Della Pereiro de Grigaravicius. **Daño Ambiental en el Medio Ambiente Urbano**: un nuevo fenómeno económico en el siglo XXI. Argentina: La Ley, 2001. p. 2).

formal – da interpretação conjugada do § 2º¹¹² do art. 5º e o *caput* do art. 225¹¹³.

No fundamental é tido com estrutura bifronte, ou seja, ao mesmo tempo negativa – associada a um não fazer – e positiva atrelada a prestações positivas do Estado e da sociedade. É, ainda, direito cujo exercício é coletivo (CRFB, art. 129, III, e § 1º), mas também individual, o que não lhe retira a característica unitária¹¹⁴.

Com bases nessas características, o Supremo Tribunal Federal, por meio de voto condutor do Ministro Celso de Mello, ao julgar o Mandado de Segurança n. 22.164-0¹¹⁵ (já nos idos ano de 1995) conceituou o direito ao meio ambiente¹¹⁶

[...] **como um típico direito de terceira geração** que assiste, de modo subjetivamente indeterminado, a todo gênero humano, circunstância essa que justifica a especial obrigação, que incumbe ao Estado e à própria coletividade – de defendê-lo e de preservá-lo em benefício das presentes e futuras gerações.

Como se vê, considerar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado de terceira geração significa alicerçá-lo nas ideias de fraternidade e solidariedade¹¹⁷. Isso porque, nessa categoria, encontram-se os direitos que não se destinam ao indivíduo, a um grupo ou a um Estado, mas sim têm por primeiro destinatário o gênero humano, “num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existência concreta” ¹¹⁸.

Voltando-se ao texto inscrito no art. 225 da CRFB, José Afonso da Silva¹¹⁹ observa que nele constam três conjuntos de normas. Segundo o autor, “o primeiro acha-se no *caput*, onde se inscreve a **norma-princípio, a norma-matriz**, substancialmente reveladora do direito de todos ao meio ambiente ecologicamente

¹¹² “§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

¹¹³ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 102.

¹¹⁴ BENJAMIN, Antônio Herman. **Direito Constitucional Brasileiro**. p.103.

¹¹⁵ BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 22.164-0. Relator: Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em: 30-10-1995, publicado no DJ em: 17-11-1995.

Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2822164%2E+OU+22164%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mtvt8g3>. Acesso em: 18.junh.2016. Sem grifo no original.

¹¹⁶ No mesmo sentido, também do Supremo Tribunal Federal, ADI n. 3.540/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello.

¹¹⁷ BENJAMIN, Antônio Herman. **Direito Constitucional Brasileiro**. p. 103.

¹¹⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 593.

¹¹⁹ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 52. Sem grifo no original.

equilibrado”.

De fato, é nessa passagem que fica garantido a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, isto é, a sua titularidade é de cada um, na condição de pessoa humana, independentemente de sua nacionalidade, raça, sexo, idade, estado de saúde, profissão, renda ou residência¹²⁰.

E prossegue José Afonso da Silva pontua¹²¹:

O segundo encontra-se no § 1º, com seus incisos, que estatui sobre os *instrumentos de garantia da efetividade do direito enunciado no ‘caput’ do artigo*. Mas não se trata de normas simplesmente processuais, meramente formais. Nelas, aspectos normativos integradores do princípio revelado no *caput* se manifestam através de sua instrumentalidade. São normas-instrumentos da eficácia do princípio, mas também são normas que outorgam direitos e impõem deveres relativamente ao setor ou ao recurso ambiental que lhes é objeto. **Nelas se conferem ao Poder Público os princípios e instrumentos fundamentais de sua atuação para garantir o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.**

Percebe-se, pois, com esse segundo conjunto de normas, que o citado direito fundamental encontra-se intimamente conectado ao dever constitucional conferido ao Poder Público de proteger e defender o meio ambiente, “de modo que um não haveria sem a presença do outro”¹²².

Por fim, destaca o mencionado jurista¹²³ que o terceiro grupo se consubstancia em normas relacionadas a

[...] *determinações particulares, em relação a objetos e setores, referidos nos §§ 2º a 6º, notadamente o § 4º, do art. 225, nos quais a incidência do princípio contido no caput se revela de primordial exigência e urgência, dado que são elementos sensíveis que requerem imediata proteção e direta regulamentação constitucional, a fim de que sua utilização, necessária talvez ao progresso, se faça sem prejuízo ao meio ambiente. E porque são áreas e situações de elevado conteúdo ecológico é que o constituinte entendeu que mereciam, desde logo, proteção constitucional.*

É justamente sob a perspectiva do segundo conjunto de normas

¹²⁰ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 22 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 148.

¹²¹ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 52. Sem grifo no original.

¹²² PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente**: a tributação como instrumento de proteção ambiental. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2013. p. 59.

¹²³ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 52.

supramencionadas que se passa a analisar, a seguir, o papel do Estado na defesa e preservação do meio ambiente.

1.3 O PAPEL DO ESTADO NA DEFESA DO MEIO AMBIENTE

Nas palavras de Herman Benjamin¹²⁴, “a estrutura do art. 225 demonstra uma profunda desconfiança do Constituinte com a capacidade e a vontade política do Poder Público no resguardo do meio ambiente”. Visou, pois, o preceito constitucional a combater o histórico brasileiro de desinteresse do Estado na tutela ambiental¹²⁵.

E destaca, ainda, o autor¹²⁶:

Olhando-se assim, “a atuação rotineira da Administração” brasileira é um espelho inequívoco que revela a falta de efetividade das normas constitucionais de tutela da saúde ambiental e do próprio ambiente. Um Estado metamorfoseado em ator polivalente no processo de degradação ambiental haverá mesmo de inspirar desconfiança nos administrados e naqueles que se importam com a sorte do meio ambiente.

Sob esse clima, dúvidas não há de que o Constituinte empregou o termo “Poder Público” no citado preceito constitucional, não só se referindo ao Poder Executivo, como também aos Poderes Legislativo e Judiciário, já que, no seu art.

¹²⁴ BENJAMIN, Antônio Herman. Direito Constitucional Brasileiro. p. 115.

¹²⁵ Importante trazer a visão de Gabriel Real Ferrer acerca do direito ao meio ambiente no âmbito da América Latina. Destaca o autor que a legislação ambiental nos países dessa região encontra-se em diferentes graus de progresso, tendo em conta que muitos desses carecem de normas e regulamentações técnicas necessárias à aplicabilidade das leis em matéria ambiental. Ademais, ainda de acordo com o autor, não existem estudo sobre o nível a aplicabilidade das leis ambientais em cada país, de modo a tornar a sua avaliação de todo genérica. De qualquer forma, conclui Ferrer que há sim uma separação significativa entre o nível de eficácia e eficiência dos padrões ambientais da América Latina, ou seja, a inaplicabilidade da tutela do meio ambiente é mesmo generalizada – “Debe partirse de la afirmación de que la legislación ambiental en los países de la región latinoamericana presente diversos grados de avance, teniendo presente que muchos países carecen de las normas reglamentarias y técnicas necesarias para la aplicabilidad de las leyes generales sobre la problemática ambiental. Además, no existen estudios sobre el nivel de aplicabilidad de la legislación ambiental en cada país, de ahí que las valoraciones que aquí pueden realizarse han de ser, obligadamente, genéricas. En cualquier caso, sí puede concluirse con la existencia de una importante separación entre el nivel de vigencia y eficacia de las normas ambientales latinoamericanas, es decir, con una generalizada inaplicabilidad de las mismas” (FERRER, Gabriel Real. **Integración Económica y Medio Ambiente en América Latina**. Madrid: 2000. p. 19).

¹²⁶ BENJAMIN, Antônio Herman. Direito Constitucional Brasileiro. p. 115.

2º¹²⁷, a eles se referem como “Poderes da União”. Devem todos, pois, cumprir com a missão de preservar e defender o meio ambiente, sem deixar de agir com independência e harmonia recíproca¹²⁸.

José Afonso da Silva¹²⁹, ao se deparar com o mesmo termo, vai além, ressaltando que essa expressão genérica guarda relação com todas as entidades territoriais públicas, porquanto uma das características marcantes do Estado Federal “consiste precisamente em distribuir o Poder Público por todas as entidades autônomas que o compõem, para que cada qual o exerça nos limites das competências que lhe foram outorgadas pela Constituição”.

Esses limites em relação ao tema ambiental, de acordo com o jurista¹³⁰, estão dispostos, de forma implícita e explícita, nos arts. 21 a 24 (art. 21, IX, art. 22, IV, art. 23 III, IV, VI e VII, art. 24, VI, VII e VIII e § 2º, e art. 30, VIII¹³¹) da CRFB, nos

¹²⁷ “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

¹²⁸ MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. p. 154.

¹²⁹ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional** p. 75.

¹³⁰ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional** p. 75.

¹³¹ “Art. 21. Compete à União:

[...]

IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;

[...]

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

[...]

IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;

[...]

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;

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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;

[...]

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

[...]

Art. 30. Compete aos Municípios:

[...]

VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle

quais são reguladas as competências da União, dos Estados e dos Municípios (tanto a competência administrativa/material quanto a competência legislativa).

A inclusão da proteção ambiental como preceito constitucional fundamental, por conseguinte, legítima e facilita – e, assim, obriga – a intervenção estatal, seja ela legislativa ou não, em prol da manutenção e recuperação dos processos ecológicos essenciais. Como bem pontua Herman Benjamin¹³², “da intervenção excepcional e pontual, típica do modelo liberal¹³³, passa-se à intervenção imposta e sistemática”, nos moldes exigidos pelo Estado Democrático de Direito¹³⁴.

Isso significa dizer que, em face do citado panorama constitucional, a atividade reguladora do Estado prescinde de justificação específica legitimadora, de modo a se mostrar desnecessária a utilização de elaboradas técnicas interpretativas importadas de outros preceitos advindos das demais áreas do Direito. Daí porque se reputar as normas acima explicitadas como verdadeiras balizas divisórias da já citada ordem pública ambiental constitucional¹³⁵.

Busca, pois, o Constituinte – com nítido esforço de enumeração até mesmo pleonástica e detalhamento exaustivo –, atribuir ao Estado obrigações afirmativas, de forma a impossibilitar o seu retorno à situação de completa

do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

¹³² BENJAMIN, Antônio Herman. *Direito Constitucional Brasileiro*. p. 74.

¹³³ Adota-se novamente, como marco teórico do presente estudo, a concepção de Paulo Bonavides, segundo o qual “a idéia essencial do liberalismo não é a presença do elemento popular na formação da vontade estatal, nem tampouco a teoria igualitária de que todos têm direito igual a essa participação ou que a liberdade é formalmente esse direito”. Para ele, “a liberdade que promana da teoria de Montesquieu é uma negação da soberania estatal, por mais disfarçada que seja sua indumentária no pensamento dos filósofos liberais” (BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. p. 50).

¹³⁴ Para o que se entende por Estado Democrático de Direito, adota-se a lição de Pedro Manoel Abreu (o qual cita José Afonso da Silva): “A configuração do *Estado Democrático de Direito*, de outro lado, não se limita apenas a fundir formalmente os conceitos de Estado Democrático e Estado de Direito. É um novo conceito que supera os seus elementos constitutivos, na medida em que incorpora um componente revolucionário, transformador do *status quo*. Daí a importância do artigo 1º da Constituição Federal, quando proclama que a República Federativa do Brasil se constitui em *Estado Democrático de direito*. Aqui, o ‘Democrático’ qualifica o Estado, irradiando ‘os valores da democracia sobre todos os elementos constitutivos do Estado e, pois, também sobre a ordem jurídica’” (ABREU, Pedro Manoel. **Processo e Democracia**: o processo jurisdicional como um *locus* da democracia participativa e da cidadania inclusiva no estado democrático de direito. São Paulo: Conceito Editorial, 2011, v. 3. p. 127).

¹³⁵ BENJAMIN, Antônio Herman. **Direito Constitucional Brasileiro**. p. 74. Sobre o tema ordem pública ambiental, o autor aponta a leitura de PRIER, Michel. **Droit de l’environnement**. 5 ed. Paris: Dalloz, 2004p. 56-57.

inatividade ambiental, característica essencial do modelo liberal¹³⁶.

Na concretização dessa missão, diante da constatação de ser insuficiente o tratamento das vedações atribuídas ao Estado, a CRFB dedica-se a apontar, minuciosamente, as ações e atividades que devem ser cumpridas pelo Poder Público. Não basta, pois, estabelecer um padrão de não-fazer; muito pelo contrário, o Constituinte demonstra claramente a sua intenção de que o Estado atue de maneira ativa em se tratando da ordem pública ambiental. Delineou, pois, o chamado Estado de Direito Ambiental¹³⁷.

Diante desse cenário, indesejável reconhecer-se que o Estado, no papel de ator fundamental de proteção ao meio ambiente, também pode – como na verdade deve – intervir na ordem econômica “com a finalidade de ajudar a corrigir as deficiências do mercado e propiciar uma distribuição equitativa dos recursos que respeite a sustentabilidade do meio ambiente”¹³⁸.

Fixadas as aventadas premissas, passa-se, pois, no próximo item a explorar o papel do Estado, como interventor na ordem econômica, na tutela ambiental.

1.4 O ESTADO, COMO INTERVENTOR NA ORDEM ECONÔMICA, EM BUSCA DA TUTELA AMBIENTAL

A intenção do Constituinte, abordada no item anterior, torna-se explícita e autodidática, quando o seu art. 170, inc. VI, eleva a tutela do meio ambiente à condição de princípio da ordem econômica. Nos dizeres de André Ramos Tavares¹³⁹, torna-se claro, assim,

[...] que a exploração dos recursos ambientais necessários ao desenvolvimento econômico do país deve ser pautada pelas diretrizes do chamado *desenvolvimento sustentável*, opondo-se à devastação ambiental inconsequente e desmedida.

Assim, dentro do contexto do Capítulo I do Título VII (Da Ordem

¹³⁶ BENJAMIN, Antônio Herman. **Direito Constitucional Brasileiro**. p. 116.

¹³⁷ BENJAMIN, Antônio Herman. **Direito Constitucional Brasileiro**. p. 116.

¹³⁸ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. p. 137.

¹³⁹ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Editora Método, 2003. p. 196. Com grifo no original.

Econômica e seus Princípios), essa tutela ambiental deve ser promovida em sintonia com o desenvolvimento econômico. Isto é, esse último não deve ser paralisado sob o pálio puro e simples da proteção ambiental, da mesma forma como o meio ambiente não deve ser ignorado pelo desenvolvimento econômico¹⁴⁰.

O que se busca, pois, nesse cenário, é a implantação de fórmulas sustentáveis de desenvolvimento, em razão da inevitável necessidade de que a expansão econômica não despreze a manutenção do meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado. Afinal, tanto o direito econômico quanto o direito ambiental (conforme já explorado, inicialmente, pelo subcapítulo 1.1.3) tem por fim último a busca pela qualidade de vida¹⁴¹.

A propósito, com a interpretação conjugada dos incs. I e IV (soberania nacional e livre iniciativa) do mesmo dispositivo, percebe-se que a CRFB deixou claro a opção por “uma Economia Social de mercado, interpretada como um sistema de *economia mista*”¹⁴².

Nessa linha, discorre Eros Grau¹⁴³:

O princípio da *defesa do meio ambiente* conforma a ordem econômica (mundo do ser), informando substancialmente os princípios da *garantia do desenvolvimento* e do *pleno emprego*. **Além de objetivo, em si, é instrumento necessário – e indispensável – à realização do fim dessa ordem, o de assegurar a todos existência digna. Nutre também, ademais, os ditames da justiça social.** Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo – diz o art. 225, *caput*.

Pretende, pois, a CRFB que essa ordem promova para todos, no território nacional, uma existência digna, cuja expressão se exprime também por meio de um meio ambiente ecologicamente equilibrado¹⁴⁴. Apesar de a feição mais forte da dignidade da pessoa humana estar na proibição de ofensas e humilhações, na área econômica esta se concretiza na garantia de condições mínimas de subsistência¹⁴⁵.

¹⁴⁰ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. p. 196.

¹⁴¹ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. p. 199.

¹⁴² MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. p. 141.

¹⁴³ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 256. Sem grifo no original.

¹⁴⁴ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. p. 141.

¹⁴⁵ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente**: a tributação como instrumento de proteção ambiental. p. 53.

Sobre o tema, pontua a Cristiane Derani¹⁴⁶:

Certo é que a concretização de uma qualidade de vida satisfatória, capaz de atingir toda sociedade, está intrinsicamente relacionada ao modo como esta sociedade dispõe da apreensão e transformação de seus recursos, ou seja, de *como desenvolve sua atividade econômica*. Esta assertiva conduz necessariamente à indagação de qual é o conteúdo daquilo que se resume como desenvolvimento econômico, e de que maneira seus elementos constitutivos estão presentes no texto constitucional.

Para a jurista¹⁴⁷, em resposta à sua própria indagação, o desenvolvimento econômico traduz-se na garantia de um melhor nível de vida compatibilizado com um equilíbrio de renda e de condições de vida mais saudáveis.

E segue com a enumeração dos seguintes exemplos:

Assim, o acesso à alimentação sadia, oferecida no mercado ou garantida numa política de crédito agrícola compatível a quem vive da produção da terra; a qualidade da água que se consome e a sua disponibilidade para o lazer; o índice de salubridade do ambiente de trabalho, substituindo a política do pagamento por insalubridade (que engorda o referencial de renda sem contudo acrescentar melhora da qualidade de vida a quem recebe) para o investimento em efetiva qualidade de vida no ambiente de trabalho; condições dignas de trabalho; o uso sustentável de recursos naturais renováveis e tratamento adequado aos recursos naturais não renováveis voltado à efetiva melhoria de vida das pessoas pertencentes à sociedade envolvida são exemplos de indicadores que contribuem à aferição do desenvolvimento propugnado pela ordem econômica constitucionalmente assegurada¹⁴⁸.

De fato, diante dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dispostos no art. 3º da CRFB¹⁴⁹, inviável reconhecer-se a neutralidade do Constituinte em face dos relacionamentos sociais. É nessa perspectiva que proclama, no seu art. 174¹⁵⁰, a condição do Estado como agente normativo e

¹⁴⁶ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 237. Com grifo no original.

¹⁴⁷ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 238.

¹⁴⁸ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 238.

¹⁴⁹ “Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

¹⁵⁰ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

regulador da atividade econômica¹⁵¹.

Não há como se ignorar, portanto, como destaca Carlos Eduardo Peralta Monteiro¹⁵², que “a intervenção reguladora do Estado – a *mão visível estatal* – pode desempenhar um importante papel para tentar reduzir o problema das falhas de mercado”.

Diz-se, pois, que o Estado, em razão dos aludidos ditames constitucionais, assume novo papel no plano econômico. É o Estado regulador capaz de conduzir a atividade econômica no país e ajustá-la aos valores e princípios assegurados pela CRFB, cujo objetivo se traduz no desenvolvimento humano e social de forma ambientalmente sustentável¹⁵³.

Trata-se, a rigor, de uma forma de intervencionismo¹⁵⁴, em que o Estado se incumbe de um papel subsidiário no plano econômico, de cunho regulador das atividades dos agentes econômicas. A sua participação direta nas atividades econômicas só ocorrerá, portanto, de maneira excepcional¹⁵⁵.

Ainda segundo Monteiro¹⁵⁶,

[...] Dentro desse modelo, ainda que por regra as atividades econômicas estejam guiadas pelo princípio da liberdade de iniciativa, o Estado tem importantes faculdades no que diz respeito ao papel normativo e regulador, e **poderá incidir nas atividades**

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**)..

¹⁵¹ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Constitucional**. p. 236.

¹⁵² MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. p. 137.

¹⁵³ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. p. 138.

¹⁵⁴ Sobre o termo, Eros Grau discorre: “[...] *Intervenção* indica, em sentido forte (isto é, na sua conotação mais vigorosa), no caso, atuação estatal em área de titularidade do setor privado; *atuação estatal*, simplesmente, ação do Estado tanto na área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado. Em outros termos, teremos que *intervenção* conota atuação estatal no campo de *atividade econômica em sentido estrito*; *atuação estatal*, ação do Estado no campo da *atividade econômica em sentido amplo*” (GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. p. 92).

¹⁵⁵ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. p. 139.

¹⁵⁶ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. p. 139. Sem grifo no original.

econômicas através do planejamento, dos incentivos e da fiscalização.

Nesse contexto, no tocante ao objetivo principal da proteção do meio ambiente, não mais remanescem dúvidas de que os caminhos a serem adotados para a sua concretização são as decisões políticas – consubstanciadas inexoravelmente em políticas públicas – fundamentadas pelo conjunto normativo existente e destacado até aqui.

Os limites e amplitude dessas decisões são conferidos pela Constituição em seu arcabouço normativo, bem assim pela ponderação dos seus efeitos relacionados com os valores sociais também cuidadosamente descritos pelo Constituinte, os quais, do mesmo modo, devem ser respeitados¹⁵⁷.

Percebe-se, pois, em arremate, que a concretização do direito fundamental previsto no capítulo do meio ambiente e sua formação conjugada com os demais preceitos constitucionais, em especial aqueles relativos à ordem econômica, consubstancia-se em um processo amplo e complexo de criação de garantias para sua fixação no plano real. Esse projeto só será concretizado com a atuação e esforço empreendido pelo Poder Público e pela coletividade¹⁵⁸.

¹⁵⁷ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. p. 263.

¹⁵⁸ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. p. 263.

CAPÍTULO 2

O SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Desde a promulgação da CRFB, que atribuiu ao meio ambiente tratamento privilegiado¹⁵⁹ – arts. 23, VI, 170, VI, e 225 – como visto no capítulo anterior – a cada ano a reflexão acerca do papel a ser desempenhado pelo direito tributário na proteção ambiental vem galgando significativo espaço nas agendas políticas e nas discussões nos âmbitos jurídico e econômico¹⁶⁰.

A partir da clara intenção do Constituinte de atribuir ao Estado o papel de indutor de boas práticas ambientais¹⁶¹, passou-se a considerar que os denominados tributos ambientais podem ser uma das vias para a concretização desse múnus público. Percebeu-se, ainda, que a Tributação Ambiental poderia ir além, na condição de instrumento capaz de compatibilizar os interesses econômicos com os objetivos ambientais de modo mais eficiente e eficaz¹⁶².

Ao analisar-se, contudo, os preceitos constitucionais, observa-se que não há norma específica sobre a Tributação Ambiental. Somente da interpretação conjugada de dispositivos da CRFB é possível vislumbrar-se o tributo como instrumento hábil para a defesa do meio ambiente¹⁶³.

Daí porque passa-se, a seguir, a analisar detidamente o Sistema Tributário Constitucional a fim de verificar-se sobre qual espaço normativo o Constituinte permitiu a criação ou a implementação do fenômeno da tributação com caráter ambiental.

Antes, contudo, faz-se necessário a delimitação de conceitos chaves à viabilização da análise do aludido sistema sem os quais se tornaria inviável a

¹⁵⁹ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2013. p. 81.

¹⁶⁰ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014. . 183.

¹⁶¹ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 81.

¹⁶² MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 183.

¹⁶³ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 183.

obtenção de conclusões precisas acerca do fenômeno da Tributação Ambiental.

2.1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

2.1.1 O ato de tributar e o tributo

Sabe-se que o Estado, na condição de entidade soberana, tem o poder de exigir dos indivíduos o fornecimento de recursos de que necessita. Institui, então, para tanto, o tributo¹⁶⁴, a partir do qual faz surgir a relação jurídica entre esse Estado e as pessoas físicas ou jurídicas¹⁶⁵.

Daí falar-se em poder tributário, que diferente da noção de liberdade, a qual é tida por pré-constitucional, é estabelecido (e, portanto, delimitado) pela CRFB. Isso significar dizer que

O poder tributário deve ser exercido dentro dos limites previstos no texto constitucional. Na Constituição são determinados os órgãos competentes para definir os elementos constitutivos dos tributos e o procedimento formal que deverá seguir-se para criar, modificar ou extinguir um tributo. Na Constituição são previstos os princípios que servem como diretrizes para orientar o exercício das competências impositivas, permitindo a segurança das pretensões tributárias do Estado, e garantindo os direitos fundamentais dos cidadãos¹⁶⁶.

Nesse caminhar, a noção de tributo, por certo, deve ser retirada da própria CRFB. Antes, no entanto, há de se resgatar o conceito legal trazido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, assim escrito: “Art. 3º 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”¹⁶⁷.

O mencionado Diploma Legal quis explicitar, com a referida redação:

¹⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 27.

¹⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 30.

¹⁶⁶ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 173.

¹⁶⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 26 de out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 18 abril 2017.

a) o caráter pecuniário da prestação tributária, ou seja, a obrigação de prestar dinheiro ao Estado, obstando a criação de tributo *in natura* (em bens) e de tributo *in labore* (em trabalho ou em serviço)¹⁶⁸;

b) o cunho compulsório dessa prestação, de modo a evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade daqueles que irão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária¹⁶⁹;

c) a sua natureza não sancionatória de ilicitude, distinguindo-o, pois, de uma penalidade ou multa (não é uma sanção por ato ilícito)¹⁷⁰;

d) sua origem legal, ou seja, o tributo é instituído pela lei, independentemente da vontade das partes, bastando, para o seu nascimento, a realização no mundo da vida do fato descrito na hipótese de incidência determinada na legislação (lei ordinária, lei complementar ou, excepcionalmente, em medida provisória)¹⁷¹; e

e) a natureza não discricionária (vinculada) da atividade administrativa a partir da qual é cobrado o tributo¹⁷².

Muito embora o citado preceito legal traga, em seu bojo, as principais características do tributo (apesar de não faltar na doutrina críticas acerca de sua precisão técnica¹⁷³), certo é, na linha de raciocínio de Leandro Paulsen¹⁷⁴, que a exata delimitação desse fenômeno somente é extraída, com o estudo pormenorizado do texto constitucional, quando este estabelece as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição das receitas tributárias.

Forte nessas premissas, o autor¹⁷⁵ traz sua definição, mais completa, de tributo, que se consubstancia em uma

[...] prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que se consubstancie em atividade

¹⁶⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 378.

¹⁶⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 40.

¹⁷⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 380.

¹⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 41.

¹⁷² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 41.

¹⁷³ Acerca dessas críticas vide a obra de Luciano Amaro (**Direito Tributário Brasileiro**. p. 41-47).

¹⁷⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 6 ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 34.

¹⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. p. 34. Com grifos no original.

estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público ou, ainda, para o custeio de atividades estatais diretamente relacionadas ao contribuinte.

Para efeito do presente estudo, portanto, adotar-se-á o conceito estabelecido não só pelo Código Tributário Nacional (art. 3º), mas principalmente pela CRFB, assim bem delineado por Leandro Paulsen.

2.1.2 A relação jurídica tributária

2.1.2.1 A Hipótese de Incidência e o Fato Gerador

Muito embora os termos hipótese de incidência e fato gerador sejam utilizados como sinônimos, por certo, têm significados tecnicamente distintos. Como leciona Hugo de Brito Machado¹⁷⁶, “uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento desse fato”.

A hipótese de incidência tributária constitui-se, pois, em

momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário¹⁷⁷.

Quando essa situação hipotética estabelecida pela lei ocorre no mundo real dos fatos, deixa de ser abstrata para ser concreta, fazendo nascer, para quem a praticou, em razão da tipicidade tributária¹⁷⁸, o dever de pagar tributos¹⁷⁹. Em linhas gerais, portanto, “a hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a

¹⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 131.

¹⁷⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 673-674.

¹⁷⁸ Diz-se tipicidade tributária, já que “da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despontará o fenômeno da subsunção. A partir dela, nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária” (SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 674).

¹⁷⁹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 502.

incidência da norma”¹⁸⁰. Daí surge a obrigação tributária.

De toda a forma, o Código Tributário Nacional, em seu art. 114¹⁸¹, diz que o fato gerador da obrigação principal “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Quis deixar assente o legislador, assim, na linha de raciocínio de Leandro Paulsen¹⁸², que não se pode deixar de exigir o tributo quando o fato corresponda à hipótese de incidência, tampouco entender que seja devido relativamente à situação não abarcada por ela.

O mesmo Diploma Legal, em seguida, em seu art. 115¹⁸³, dispõe que o fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. No presente estudo, a investigação dessa última espécie de obrigação ganha menor relevância, razão pela qual se traz o seu destaque apenas com o fim de fazer o contraponto com a obrigação principal.

2.1.2.2 Os Elementos da Regra Matriz de Incidência

a) O elemento material ou objetivo

O elemento material guarda relação com a própria definição, na lei tributária (conforme tratado no subitem anterior), da hipótese de incidência, a exemplo da Lista de Serviços prevista no anexo à Lei Complementar n. 116/2003. Essa lista tem por papel essencial a definição dos tipos de serviços sobre os quais incidirá o Imposto sobre Serviços (ISSQN). Ganha, portanto, grande relevância esse aspecto do fato gerador, já que, se determinado serviço não estiver previsto na referida lista, ele deixará de ser tributado, passando a estar fora do campo de incidência tributária, pelo menos em relação ao ISS¹⁸⁴.

Daí alguns autores, a exemplo de Hugo de Brito Machado¹⁸⁵, denominarem esse aspecto do fato gerador de nuclear. É, portanto, a própria materialidade do fato gerador da obrigação tributária principal, “em torno do qual

¹⁸⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. p. 85.

¹⁸¹ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

¹⁸² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. p. 85.

¹⁸³ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

¹⁸⁴ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 511.

¹⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 137-138.

gravitam os demais, a complementar o vínculo jurídico obrigacional tributário”¹⁸⁶.

b) O elemento subjetivo

O elemento subjetivo do fato gerador diz respeito aos sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária: o sujeito ativo e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável). O primeiro encontra-se no polo ativo da relação (credor), enquanto o segundo no polo passivo (devedor)¹⁸⁷.

O polo ativo (ou sujeito ativo) é ocupado pelo ente federativo dotado, pela CRFB, de competência tributária para instituir o respectivo tributo. Importante aqui salientar que

a competência tributária se distingue da capacidade tributária, pois a primeira, por ter previsão constitucional, é indelegável, enquanto a segunda é a faculdade de delegar as funções de fiscalizar e cobrar os tributos devidos. Observe-se que somente o sujeito ativo será o titular da competência tributária¹⁸⁸.

O sujeito passivo, por sua vez, é aquele encarregado pelo adimplemento da obrigação tributária. Refere-se, por conseguinte, “ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos”¹⁸⁹.

O tratamento legal do tema é encontrado no art. 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei¹⁹⁰.

Como se vê, esse dispositivo legal traz dois tipos de sujeitos passivos: o direto (contribuinte) e o indireto (responsável). A respeito de ambos, discorre

¹⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 138.

¹⁸⁷ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 512.

¹⁸⁸ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 512.

¹⁸⁹ SABGAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 686.

¹⁹⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional**.

didaticamente Eduardo Sabbag¹⁹¹:

- a) **Sujeito passivo direto** (art. 121, parágrafo único, I, do CTN): é o “contribuinte”, ou seja, aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Exemplos: o proprietário do bem imóvel ou o possuidor com ânimo de domínio, quanto ao IPTU; o adquirente do bem imóvel transmitido com onerosidade, quanto ao ITBI, entre outros.
- b) **Sujeito passivo direto** (art. 121, parágrafo único, II, do CTN): é o “responsável”, ou seja, a terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador.

Não obstante o mencionado tratamento legal da matéria, ressalta-se, conforme pontua Leandro Paulsen¹⁹², que o art. 121 leva a uma visão por demais simplificadora dos sujeitos passivos, ao se referir, tão somente, as duas categorias – contribuinte e responsável. Nessa última, por conseguinte, seria necessário inserir todo e qualquer terceiro não contribuinte. A exata apreensão, contudo, das relações jurídicas tributárias a vincularem terceiros ao Fisco pressupõe um maior detalhamento.

Ao menos, para fins desse estudo, faz-se necessário a distinção das figuras do substituto tributário e o responsável tributário. Recorre-se, para tanto, novamente aos apontamentos de Leandro Paulsen:

Considera-se substituto tributário o terceiro obrigado diretamente ao pagamento do tributo em lugar do contribuinte e com recursos que possa exigir ou reter deste. Considera-se responsável tributário o terceiro obrigado subsidiariamente ao pagamento do tributo forte no inadimplemento por parte do contribuinte e do descumprimento, pelo responsável, de um dever de colaboração para com a Administração que tenha favorecido aquele inadimplemento.

Em resumo, o substituto tributário é terceiro chamado, de plano, a integrar o polo passivo da obrigação tributária, de forma a ser-lhe diretamente exigível o pagamento do tributo. O responsável tributário, por sua vez, só será obrigado ao pagamento do tributo, em razão do inadimplemento por parte do contribuinte.

c) O elemento temporal

¹⁹¹ SABGAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 687. Com grifo no original.

¹⁹² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 90.

O aspecto temporal será responsável por determinar o momento em que será tido por ocorrido o fato gerador, elemento esse regulado pelo art. 116¹⁹³ do Código Tributário Nacional. Essa fixação é de extrema relevância para a identificação da legislação a ser aplicada, na esteira do disposto no art. 144¹⁹⁴ do citado Diploma Legal. Pode, inclusive, significar a própria incidência ou não da regra sobre determinado fato¹⁹⁵. Por exemplo, se determinado serviço é retirado da Lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003, caso o fato gerador tenha ocorrido após essa retirada, deixará este de ser abarcado pela incidência do ISS.

d) O elemento espacial

O elemento espacial diz respeito ao lugar em que será considerado ocorrido o fato gerador. Delimita, pois, em que território este se implementou, de modo a fixar o ente tributante responsável por sua exigibilidade. Retomemos o exemplo do Imposto sobre Serviços. A definição do local da prestação do serviço é essencial para a fixação de qual será o Município competente para a sua cobrança¹⁹⁶.

e) O elemento quantitativo – a base de cálculo e a alíquota

O aspecto quantitativo, por seu turno, diz respeito a forma de mensurar,

¹⁹³ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

¹⁹⁴ “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

¹⁹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 181.

¹⁹⁶ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 513.

monetariamente, a incidência tributária¹⁹⁷. Essa tarefa pode ser mais ou menos complexa a depender do tipo do tributo e a sua disciplina legal.

Conforme leciona Luciano Amaro¹⁹⁸,

Nas situações singelas, o *quantum debeatur* já é estabelecido pela norma legal, de modo que, ocorrido o fato descrito na lei, cabe ao sujeito passivo recolher o montante de “x”, a título de tal ou qual tributo; trata-se de situação frequente no campo das taxas de polícia. É comum, porém, que a apuração do valor do tributo se deva fazer mediante operação mais complexa, com o emprego de critérios definidos na lei.

É o caso dos impostos, que, em geral, têm seu montante fixado por meio de dois elementos: a alíquota e a base de cálculo. Será, então, por meio da relação matemática entre eles que se alcançará o valor devido a ser pago pelo sujeito passivo¹⁹⁹.

e.1) A base de cálculo

A base de cálculo é, em linhas gerais, “a expressão econômica do fato gerador do tributo”²⁰⁰. Deve ser estabelecida na norma responsável pela descrição da hipótese de incidência tributária. Detém, pois, a lei instituidora do tributo o papel de estabelecer a medida de grandeza do fato gerador²⁰¹, ou, nas palavras de Hugo de Brito Machado²⁰², a “realidade economicamente quantificável”.

E bem exemplifica o aludido jurista²⁰³:

Assim, se a lei que institui o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza indica o montante da renda ou dos proventos como base de cálculo desse imposto. A lei que institui o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias indica o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria como sua base de cálculo.

Mostra-se, pois, como elemento essencial na identificação do tributo,

¹⁹⁷ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 513.

¹⁹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 289-290.

¹⁹⁹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 513.

²⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 138.

²⁰¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 290.

²⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 138.

²⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 138-139.

sobre o qual será aplicada a alíquota, quando, como resultado, obter-se-á o valor devido²⁰⁴.

e.2) A alíquota

A alíquota, em matéria tributária, é representada normalmente por um percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, revela o *quantum debeatur*²⁰⁵.

Ainda na lição de Hugo de Brito Machado, destaca-se:

A rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou dimensível, do fato gerador e o valor do tributo correspondente. Entretanto, como na generalidade dos casos a expressão quantitativa do tributo é uma expressão monetária e a relação entre ela e o valor do tributo é indicada em percentagem, costuma-se dizer que a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido.

Há, contudo, casos em que a alíquota não é indicada em forma de percentagem. Quando, por exemplo, a definição da base de cálculo ocorre por outro critério, não expresso em pecúnia – peso, volume, etc –, a apuração do tributo já não será feita por meio de um percentual, mas sim pela multiplicação de uma *cifra* (valor em moeda) pelo número de unidades de medida do fato gerador – tantos reais para cada unidade de serviço ou de mercadoria. Essa espécie de alíquota tem sido chamada de específica²⁰⁶.

Existem, ainda, alíquotas fixas e variáveis: enquanto àquelas deixam de variar de acordo com a base de cálculo (tornando o tributo proporcional), estas se modificam²⁰⁷.

As alíquotas variáveis, por sua vez, podem ser progressivas e regressivas: “São *progressivas* quando aumentam na medida em que aumenta a base de cálculo; e são *regressivas* quando diminuem na medida em que aumenta a base de cálculo”²⁰⁸.

²⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 139.

²⁰⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 291.

²⁰⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 292.

²⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 140.

²⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 140.

2.1.3 A extrafiscalidade

Dúvidas não há de que a função essencial do tributo é arrecadar recursos financeiros ao Estado. Mostra-se, a rigor, como a principal fonte para a obtenção de recursos econômicos para a atividade financeira estatal a permitir que o Estado possa custear as complexas funções que lhe são próprias²⁰⁹.

Atualmente, entretanto, considera-se que o tributo, além de ser um instrumento para financiar as despesas públicas (finalidade fiscal), pode também servir para uma finalidade de cunho extrafiscal tida por ordenatória²¹⁰. Como ensina Hugo de Brito Machado²¹¹, “no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação”.

Essa faceta extrafiscal encontra-se presente na criação ou mesmo majoração de um tributo quando se tem como objetivo principal “a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”²¹². Assim, o que se almeja não é, a rigor, o incremento da arrecadação de recursos financeiros, mas sim induzir determinado comportamento por parte dos agentes econômicos²¹³.

É justamente sob essa perspectiva do fenômeno da tributação que se investigará, na continuação desse estudo, a possibilidade de utilização do tributo, a partir do Sistema Constitucional Tributário, como meio de estimular comportamentos ambientalmente corretos ou, ainda, coibir comportamentos nocivos ao meio ambiente.

2.1.4 A isenção fiscal

Investigar-se o fenômeno da tributação, sob o aspecto tratado no subcapítulo anterior, também deve significar a análise de sua forma negativa. O

²⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 69.

²¹⁰ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 178.

²¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 69.

²¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 69.

²¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 72.

Estado, com o fim de estimular algum aspecto da economia, pode optar por simplesmente deixar de tributar alguma forma de manifestação de riqueza.

Com esse espírito, pois, pode o ente tributante lançar mão de instrumentos de exclusão do crédito tributário, em especial a isenção fiscal (CTN, art. 175 a 179).

Ao contrário de tributar, com a isenção, de acordo com os termos instituídos pelo Código Tributário Nacional, inviabiliza-se a constituição do crédito tributário, isto é, “mesmo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, não haverá lançamento e, conseqüentemente, não haverá o crédito tributário”²¹⁴.

Há quem defenda, no entanto, a impropriedade do termo exclusão do crédito tributário utilizada pelo legislador. Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho²¹⁵ afirma que “a isenção não exclui crédito algum, pois é fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária, ao subtrair fato, ato ou pessoa da hipótese de incidência da norma impositiva”.

Passando-se ao largo da calorosa discussão doutrinária a respeito do tema, considerar-se-á para efeito do presente estudo que a isenção é, de todo modo, uma forma de, por meio de lei em sentido estrito²¹⁶ (CTN, art. 176), desonerar o contribuinte do pagamento de determinado tributo²¹⁷.

Por fim, faz-se ainda necessário distinguir-se a isenção da não incidência e da imunidade. Para tanto, recorre-se à síntese feita por Hugo de Brito Machado²¹⁸:

Em resumo:

- (a) *Isenção* é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.
 - (b) *Não incidência* é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. [...]
 - (c) *Imunidade* é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.
- É possível dizer-se que a *imunidade* é uma forma qualificada de *não incidência*. Realmente, se há imunidade, a lei tributária *não incide*, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela

²¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 887.

²¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. p. 763.

²¹⁶ Conforme leciona Hugo de Brito Machado, “a isenção é sempre decorrente de lei. Está incluída na área da denominada reserva legal, sendo a *lei*, em sentido estrito, o único instrumento hábil para sua instituição (CTN, art. 97, VI)” (**Curso de Direito Tributário**. p. 233. Com grifo no original).

²¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 887.

²¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 233. Com grifo no original.

norma da Constituição.

Fixados os supramencionados conceitos, tidos por fundamentais ao presente estudo, passa-se, a seguir, a analisar efetivamente o Sistema Tributário Constitucional, em especial em seus preceitos fundamentais que, no último capítulo, servirão de sustentáculo à análise específica do fenômeno da Tributação Ambiental.

2.2 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Importe salientar, de início, que o objetivo deste subcapítulo é fornecer um panorama geral das diversas espécies tributárias com o fim de traçar as diretrizes básicas a serem resgatadas no capítulo terceiro a partir das quais será possível investigar-se mais detidamente o fenômeno da Tributação Ambiental na CRFB. Daí porque não se esmiuçarà ou esgotará todos os aspectos constitucionais das figuras tributárias, mas tão somente se investigará seus pontos principais estatuídos pelo Constituinte, trazendo preceitos da legislação infraconstitucional (em especial do Código Tributário Nacional) quando necessário à análise das diversas formas de tributo.

A CRFB não se ocupou em definir as espécies de tributo nem em classificá-las. Limitou-se a arrolar as seguintes figuras tributárias: a) **impostos**, instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 145, inc. I²¹⁹), nos estritos termos da partilha realizada pelos 153 a 156²²⁰; b) **taxas**, instituídas pelos mencionados entes, “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição” (art. 145, inc. II²²¹); c) **contribuição de melhoria**, também instituída por todas as mencionadas pessoas políticas, “decorrente de obras públicas” (art. 145, inc. III²²²); d) **empréstimos compulsórios**, instituídos exclusivamente pela União, “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes

²¹⁹ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil.**

²²⁰ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil.**

²²¹ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil.**

²²² BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil.**

de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência” (art. 148, inc. I²²³) ou em caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional (art. 148, inc. II²²⁴); e) **contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas**, todas instituídas unicamente pela União, nos estritos limites do previsto no art. 149²²⁵; f) **contribuição para custeio do regime previdenciário**, de que trata o art. 40, em benefício dos Estados, Distrito Federal e Municípios, instituída por essas pessoas políticas e exigível dos respectivos funcionários (art. 149, § 1º²²⁶); e g) **contribuição para custeio do serviço de iluminação pública**, instituível, com exclusividade, pelos Municípios e pelo Distrito Federal (art. 149-A acrescido pela Emenda Constitucional n. 39/2002²²⁷)²²⁸.

Passa-se, pois, a seguir, a analisar cada uma dessas espécies tributárias.

2.2.1 Os impostos

2.2.1.1 Os Aspectos Gerais

Os impostos são, em essência, “tributos que incidem, necessariamente, sobre revelações de riqueza do contribuinte”²²⁹. Isso se evidencia nas normas de competência dos arts. 153, 155 e 156 da CRFB²³⁰, quando indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, a exemplo da aquisição de renda, a circulação de mercadorias e a propriedade predial e territorial urbana²³¹.

Os fatos geradores dos impostos, portanto, estão atrelados ao contribuinte, e não a uma ação ou omissão estatal, ou seja, não são vinculados a qualquer atividade do Estado²³². Isso significa dizer que, nas palavras de Roque Antonio Carrazza²³³, “a prestação patrimonial do contribuinte do imposto é *unilateral*

²²³ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

²²⁴ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

²²⁵ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

²²⁶ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

²²⁷ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

²²⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 50.

²²⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 45.

²³⁰ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

²³¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 45.

²³² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 45.

²³³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. rev., ampl. e

(e não *sinagmática*), porque não faz nascer, para a entidade tributante, qualquer dever específico de efetuar uma contraprestação”.

Em resumo, é dispensável, para a legitimidade da exigência do imposto, que a pessoa política preste algum serviço público, promova uma obra pública ou permita a utilização de um bem de domínio público. É suficiente que o ente tributante tenha sido investido de competência pela CRFB para instituí-lo (o que se investigará mais adiante) e, ao assim fazer, observe os princípios constitucionais limitadores do poder de tributar (a exemplo da legalidade, anterioridade, igualdade, proporcionalidade e irretroatividade)²³⁴.

Vale abrir, contudo, um parêntese aqui para destacar o caso dos chamados impostos extraordinários (ou também denominados de impostos de guerra) – CRFB, art. 154, II²³⁵ – que possuem uma peculiaridade, a saber, o motivo o qual fundamenta e possibilita a sua instituição (mais especificamente, a guerra ou a sua iminência). Sem a presença, pois, desse motivo, a instituição desse tipo de imposto torna-se inconstitucional, por desatendimento de um pressuposto de legitimidade para a sua criação. Claro que a atuação do Estado, nesse caso (em vista ao custeio de uma guerra ou dos seus preparativos), não se encontra atrelada a nenhum indivíduo ou grupo de indivíduos. É, por excelência, uma típica atividade geral do Estado. De todo modo, certo é que a CRFB, em razão da excepcionalidade dessa situação, outorgou uma competência tida por extraordinária à União, concedendo-lhe a possibilidade de instituir impostos que não estão abrangidos na sua competência ordinária²³⁶.

Aliás, “como decorrência de o imposto ter por fato gerador uma riqueza do contribuinte, o montante devido terá de ser dimensionado, necessariamente, com referência a tais riquezas”²³⁷. Nesse caminhar, se é, por exemplo, tributada a propriedade, a base de cálculo será seu valor venal; se tributada a circulação de

atual. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 623. Com grifo no original.

²³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 623.

²³⁵ “Art. 154. A União poderá instituir:

[...]

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” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

²³⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 103-104.

²³⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 46.

mercadorias, o valor será o da operação²³⁸.

Outro marco caracterizador do imposto é que seu produto (valor arrecado pelo ente tributante) não pode ser previamente afetado a determinado órgão, fundo ou despesa, conforme preceitua o art. 167, inc. IV, da CRFB²³⁹, com exceção aos casos expressamente previstos pelo próprio Constituinte, a exemplo da destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para a manutenção e o desenvolvimento do ensino²⁴⁰.

2.2.1.2 A Classificação dos Impostos

A classificação de objetos visa, na verdade, facilitar o seu estudo. Sua utilidade dependerá da coerência quanto ao critério utilizado²⁴¹. Com base nessas premissas, destaca-se, a seguir, das diversas classificações propostas pela doutrina, tidas como as principais para fins da presente pesquisa.

2.2.1.2.1 Impostos federais, estaduais e municipais

Na lição de Hugo de Brito Machado²⁴², “quanto à entidade a cuja competência pertence, o imposto, no sistema tributário brasileiro, pode ser federal, estadual e municipal, conforme seja da competência da União, dos Estados e dos Municípios”.

Em atenção, assim, ao estabelecido pela CRFB temos o seguinte quadro de impostos²⁴³:

²³⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 46.

²³⁹ “São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

²⁴⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 46.

²⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 304.

²⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 68.

²⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 68-69.

a) **Federais (competência privativa da União – CRFB, arts. 153 e 154²⁴⁴):** I – imposto de importação de produtos estrangeiros (doravante denominado II); II – imposto de exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (doravante denominado IE); III - imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (doravante denominando IR); IV – imposto sobre produtos industrializados (doravante denominado IPI); V – imposto sobre operações de créditos, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (doravante denominado IOF); VI – imposto sobre a propriedade territorial rural (doravante denominado ITR); VI – imposto sobre grandes fortunas (doravante denominado IGF); e VII – imposto extraordinário de guerra (doravante denominado IEG);

b) **Estaduais (competência privativa dos Estados e do Distrito Federal – CRFB, art. 155²⁴⁵):** I – imposto sobre heranças e doações de quaisquer bens ou direitos (doravante denominado ITCMD); II – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (doravante denominado ICMS); e III – imposto sobre a propriedade de veículos automotores (doravante denominado IPVA);

c) **Municipais (competência privativa dos Municípios – CRFB, art. 156²⁴⁶):** I – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (doravante denominado IPTU); II – imposto de transmissão entre 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 sobre a cessão de direitos à sua aquisição (doravante denominado ITBI); e III – imposto sobre serviços de qualquer natureza (doravante denominado ISS).

2.2.1.2.2 Impostos progressivos, regressivos, fixos e proporcionais

Essa classificação utiliza como critério a relação existente entre os elementos quantitativos do fato gerador (destacados no subcapítulo 2.1.2.2 e do

²⁴⁴ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil.**

²⁴⁵ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil.**

²⁴⁶ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil.**

presente estudo), que repercutem no cálculo do montante do imposto devido²⁴⁷. Assim serão:

a) **Progressivos**: o imposto cujo aumento da alíquota ocorre na proporção direta do aumento da base de cálculo, como são os casos do IR e do IPTU progressivo em razão do valor do imóvel (CRFB, art. 156, § 1º, I²⁴⁸)²⁴⁹. Essa progressividade, por sua vez, desdobra-se em duas modalidades:

a.1) **Progressividade fiscal**: é delineada pela finalidade meramente arrecadatória, na medida em que onera mais gravosamente a maior riqueza tributária, de modo a alcançar o grau de riqueza presumível do contribuinte²⁵⁰;

a.2) **Progressividade extrafiscal**: não leva em conta a relação direta entre alíquota e base de cálculo, e sim uma função regulatória (interventiva) do Estado na modulação de condutas²⁵¹, “como, por exemplo, a progressividade do IPTU no tempo, que é aplicável na hipótese de descumprimento da função social da propriedade conforme dispõe o art. 182, § 4º, II da CRFB/88”²⁵²;

b) **Regressivos**: imposto cujo valor da alíquota diminui na medida em que aumenta a base de cálculo²⁵³, “ou seja, quando a sua onerosidade relativa cresce na razão inversa ao crescimento da renda do contribuinte”²⁵⁴. Isso ocorre no IR sobre operações em renda fixa²⁵⁵;

c) **Fixos**: imposto em que o valor (alíquota e base de cálculo) é fixado pela lei, de modo direto e fixo, sem a necessidade de qualquer cálculo para a sua determinação, a exemplo do ISS devido pelos profissionais autônomos²⁵⁶ e da maioria das taxas²⁵⁷;

d) **Proporcionais ou variáveis**: o imposto “cuja a alíquota permanece fixa e a base de cálculo é que varia, ou seja, paga-se mais ou menos pela variação

²⁴⁷ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 277.

²⁴⁸ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

²⁴⁹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 277.

²⁵⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 413.

²⁵¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 413.

²⁵² CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 277.

²⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 70.

²⁵⁴ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 277.

²⁵⁵ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 277.

²⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 69.

²⁵⁷ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 278.

da base de cálculo”²⁵⁸. Para Sabbag²⁵⁹, essa técnica representa verdadeiro instrumento de justiça fiscal, “por meio do qual se busca realizar o princípio da capacidade contributiva. Vale dizer que a técnica induz que o desembolso de cada qual deve ser proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado”. É a modalidade mais comum de impostos, a exemplo do ICMS, IPI e ITCM, dentre outros²⁶⁰.

2.2.1.2.3 Impostos diretos e indiretos

Essa classificação leva em consideração a ocorrência ou não da repercussão econômica do imposto, que ocorre quando há transferência do ônus desse tributo do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) para terceira pessoa²⁶¹. Daí dividir-se em impostos diretos e indiretos, assim delineados:

a) **Diretos:** nesse tipo de imposto a carga econômica do tributo é suportada por aquele escolhido pela lei com o dever de pagá-lo (denominado de contribuinte de direito²⁶²), isto é, “por aquele que deu ensejo ao fato imponible (exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD etc)”²⁶³ – não há, pois, repercussão econômica do encargo tributário;

b) **Indiretos:** nesse outro tipo de imposto, do contrário, há “o repasse do encargo financeiro do tributo para quem estiver na etapa subsequente da cadeia econômica”²⁶⁴. Aqui o contribuinte de direito, acima mencionado, transfere o encargo fiscal a terceiro, que é denominado de contribuinte de fato. Essa transferência, inclusive, é perpetuada até alcançar o consumidor final, de modo que o ônus tributário deixa de ficar atrelado a um evento jurídico ou material, inviabilizando a apuração da capacidade econômica do contribuinte²⁶⁵. Os exemplos mais característicos no atual sistema são o IPI e o ICMS²⁶⁶.

²⁵⁸ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 278.

²⁵⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 413.

²⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 70.

²⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 70.

²⁶² CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 273.

²⁶³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 410.

²⁶⁴ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 273.

²⁶⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 410.

²⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 70.

2.2.1.2.4 Impostos fiscais e extrafiscais

Quanto à função do imposto (conforme foi tratado no item 2.1.3 acima), podem ser divididos da seguinte forma:

a) **Fiscais:** aqueles que tem por fim principal e último prover recursos para o Estado (são instituídos com intuito exclusivamente arrecadatório)²⁶⁷;

b) **Extrafiscais:** aqueles cuja função principal consiste em interferir no mundo econômico (fenômeno da extrafiscalidade melhor esmiuçado no item 2.1.3), de forma que, ao ser instituído ou majorado pelo ente tributante, não pretende este a melhoria da arrecadação de recursos financeiros, mas sim provocar (induzir) um determinado comportamento pelos agente econômicos – é justamente essa faceta que será explorada, a seguir, no capítulo 3, para a análise da Tributação Ambiental a partir do papel do Estado de indutor de boas práticas ambientais.

2.2.1.2.5 Impostos pessoais e reais

Essas modalidades de impostos são classificadas de acordo com o objeto de incidência, com a seguinte divisão:

a) **Pessoais:** são os impostos que incidem sobre a pessoa do contribuinte, em razão de suas características pessoais (têm como fato gerador as circunstâncias subjetivas que cercam o devedor), a exemplo do IR sobre pessoa física²⁶⁸. Levam, pois, em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária²⁶⁹;

b) **Reais:** ainda que incidente sobre o contribuinte, são impostos cujo fato gerador enfatiza a situação de um bem ou uma coisa, como ocorre com o IPTU²⁷⁰, com total abstração das suas qualidades pessoais do sujeito passivo tributário²⁷¹.

Ressalta-se que o estudo pormenorizado dos diversos impostos acima classificados será feito, mais a frente, ao analisar-se as competências tributárias.

²⁶⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 411.

²⁶⁸ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 275.

²⁶⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 411.

²⁷⁰ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 275.

²⁷¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 411.

2.2.2 As taxas

2.2.2.1 Os Aspectos Gerais

A taxa é tida como “uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa”²⁷². Isso significa dizer que o fato gerador da taxa não guarda relação com um fato do contribuinte, e sim de um fato do Estado. O ente tributante, portanto, exerce determinada atividade, a qual o legitima a cobrar a taxa da pessoa a quem aproveita dessa atuação estatal²⁷³.

Como bem destacado por Roque Antônio Carrazza, a exigência da taxa “prestigia o princípio da igualdade, pois se concentra na pessoa beneficiada, evitando que os demais membros da comunidade suportem os ônus econômicos de uma atuação estatal que, pelo menos diretamente, não as alcançou”²⁷⁴.

A respeito, dispõe a CRFB:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
[...] II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
[...]²⁷⁵

E o Código Tributário Nacional²⁷⁶, por seu turno, assim estabelece:

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

Dois são os aspectos a serem extraídos das supramencionadas normas:

1) a competência de todas as pessoas políticas federadas para a

²⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 627.

²⁷³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 53.

²⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 628.

²⁷⁵ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

²⁷⁶ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

instituição desse tipo de tributo (questão a ser explorada mais a frente)²⁷⁷, desde que respeitem os respectivos requisitos legitimadores de sua constituição;

2) o fato gerador da taxa, que se desdobra nas seguintes modalidades: 2.1) o exercício regular do poder de polícia; 2.2) a prestação de serviços ou colocação destes à disposição do contribuinte²⁷⁸.

Desse desdobramento, portanto, nasce as duas espécies de taxas (de poder de polícia e de serviço público) a seguir estudadas.

2.2.2.2 As Espécies

2.2.2.2.1 As taxas de serviço

Como visto, a taxa de serviço consiste em tributo cuja hipótese de incidência é uma prestação de serviço público diretamente a um determinado indivíduo²⁷⁹. Nota-se, de início, que a caracterização de serviço público é essencial à análise da legitimidade desse tributo, a qual é fornecida pelo Direito Administrativo²⁸⁰.

Sob essa perspectiva, Claudio Carneiro²⁸¹ traz pertinente conceito de serviço público a ser adotado no presente estudo:

Em linhas gerais, o serviço público se constitui no oferecimento de utilidades fruíveis pelo povo, que podem ser prestadas diretamente pelo Estado ou por alguém devidamente autorizado por ele. Com esse conceito, tem-se que o objetivo do serviço público é ampliar comodidades e utilidades em favor dos indivíduos”.

Contudo, não é qualquer serviço público que dá amparo à instituição dessa modalidade de taxa, mas tão somente, em atenção ao mandamento constitucional, o serviço público específico e divisível²⁸² utilizado, repita-se, pelo contribuinte ou posto à sua disposição.

²⁷⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 47.

²⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 438.

²⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 629.

²⁸⁰ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 284.

²⁸¹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 284.

²⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 629.

E o Código Tributário Nacional²⁸³ delimita esses requisitos:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:
I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruído a qualquer título;
b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

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

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

Entende-se, com base nas premissas estabelecidas pelo legislador, que os serviços divisíveis são aqueles, nas palavras de Luciano Amaro²⁸⁴, “suscetíveis de ser fruídos isoladamente por cada usuário”.

E prossegue, oportunamente, o autor:

Serviços *indivisíveis* (como a defesa do território nacional) não comportam taxação. Já o serviço jurisdicional, sendo divisível, ao permitir que cada usuário dele se utilize isoladamente, enseja a cobrança de taxa (custas) de cada indivíduo que solicitar do Estado a prestação jurisdicional, assumindo o contribuinte (*em relação jurídica de diversa natureza*) o direito de reembolso pela outra parte, se vitorioso.²⁸⁵

Os serviços públicos específicos, por seu turno, também denominados de singulares (*ut singuli*), são aqueles destacáveis em unidades autônomas de utilização²⁸⁶, nos quais é possível identificar o sujeito passivo ou o usuário, de modo a ser direcionado a um número determinado de pessoas. São, pois, de utilização individual e mensurável (quantificável)²⁸⁷, ou seja, gozam de divisibilidade, “é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente

²⁸³ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

²⁸⁴ LUCIANO, Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 56.

²⁸⁵ LUCIANO, Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 56. Com grifo no original.

²⁸⁶ Já de há muito assim considerado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 231.764, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão (BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 233332. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em: 10-3-1999, publicado no DJ em: 14-5-1999. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28231764%2E+O+U+231764%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lqfaf2m>. Acesso em: 27 abril. 2017).

²⁸⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 422.

considerada”²⁸⁸. Exemplos: serviços de telefonia, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água potável, de gás e de energia elétrica²⁸⁹.

O serviço, ademais, deve ser prestado efetivamente ou posto à disposição do contribuinte. Sobre o tema, bem sintetiza Hugo de Brito Machado²⁹⁰ a seguinte parâmetros:

Os serviços consideram-se utilizados pelo contribuinte (a) efetivamente, quando por ele usufruído a qualquer título; e (b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento (CTN, art. 79, I).

Ainda de acordo com o citado autor, se o serviço não é de cunho compulsório, apenas a sua utilização efetiva dá amparo à exigência da taxa; do contrário, se compulsório, a taxa poderá ser exigida mesmo que não ocorra a utilização do serviço público. De todo modo, mostra-se imprescindível que o serviço público (específico e divisível) esteja em efetivo funcionamento²⁹¹.

2.2.2.2.2 As taxas de polícia

De acordo com Claudio Carneiro²⁹², “a taxa cobrada em razão do poder de polícia é aquela em que a Administração Pública almeja a retribuição do custo para a execução (manutenção) do poder de polícia”. Será, pois, exigida em razão de atos de polícia, perpetrados pelo Estado, pelos mais diversos órgãos ou entidades fiscalizadores²⁹³.

O art. 78 do Código Tributário Nacional²⁹⁴ traz a definição de poder de polícia:

Art. 78. Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes,

²⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 630.

²⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 630.

²⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 441.

²⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 441.

²⁹² CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 287.

²⁹³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 418.

²⁹⁴ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Percebe-se, pois, que o objeto do poder de polícia é controlar comportamento, em especial, o exercício das liberdades individuais. Nesse passo, importante notar, conforme preceitua Claudio Carneiro²⁹⁵, que “o fato gerador da taxa de polícia não é o poder de polícia em si, mas os atos materiais que o expressam, como, por exemplo, laudos, alvarás, vistorias, etc”.

Além disso, somente o exercício regular desse poder de polícia administrativa é suscetível de cobrança dessa modalidade de taxa. A respeito, preceitua o parágrafo único do mencionado art. 78 do Código Tributário Nacional²⁹⁶:

[...]

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

Com base nessas premissas, o Supremo Tribunal Federal passou a entender que, para ser legítima a cobrança dessa taxa, faz-se necessário a existência de pelo menos um órgão responsável pelo exercício do respectivo poder de polícia para fiscalização²⁹⁷. Não é necessário, portanto, na linha de raciocínio adotado pelo Pretório Excelso, a necessidade de comprovação da efetiva fiscalização²⁹⁸.

²⁹⁵ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 288.

²⁹⁶ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

²⁹⁷ Nesse sentido, decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE-AgRg n. 361.009/RJ, 2ª Turma, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa (BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 361009. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em: 31-8-2010, publicado no DJ em: 12-11-2010. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28361009%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zqu8fxa>. Acesso em: 27 fev. 2017).

²⁹⁸ Nesse sentido, decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE n. 416.601 (BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 461601. Relator: Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em: 10-8-2005, publicado no DJ em: 30-9-2005. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28416601%2E%2E+O+U+416601%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jajrcrp>. Acesso em: 27 fev. 2017).

Por derradeiro, da mesma forma como as taxas de serviço, as taxas de polícia “são instituíveis pelo ente político a que couber a atribuição (serviço público ou poder de polícia) à qual se atrele a criação da taxa (CTN, art. 80)”²⁹⁹.

2.2.2.3 A Limitação quanto à Base de Cálculo das Taxas

Nos termos do § 2º do art. 145 da CRFB³⁰⁰, as “taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos”. O Código Tributário Nacional³⁰¹, em seu art. 77, parágrafo único, também dispõe que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas”.

Hugo de Brito Machado³⁰² entende que os mencionados dispositivos são, em princípio, desnecessários, “justificando-se sua inclusão no texto constitucional apenas para fins didáticos, com a finalidade especial de evitar continuem a ser instituídos sob a denominação de taxas verdadeiros impostos”.

Isso porque, em nenhuma hipótese, pode-se cogitar, no sistema brasileiro, a subsistência de imposto com base de cálculo de taxa, ou, vice-versa, taxa com base de cálculo de imposto, sob pena de haver “um tributo pelo outro, dando ensejo ao intitulado ‘imposto disfarçado’”³⁰³.

E, com pertinência, arremata Hugo de Brito Machado³⁰⁴:

Realmente, a especificidade da taxa reside em que seu fato gerador é uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Essa ideia de vinculação do fato gerador da taxa a uma atividade estatal específica restaria inteiramente inútil se pudesse o legislador estabelecer critério para a determinação do valor da taxa desvinculado totalmente do custo da atividade estatal à qual diz respeito. A diferença entre taxa e imposto seria simples questão de palavras.

Certo é, portanto, independentemente da referida vedação constitucional

²⁹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 55.

³⁰⁰ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

³⁰¹ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

³⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 442.

³⁰³ SABBAB, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 431.

³⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 442.

(repetida no Código Tributário Nacional), que o valor da taxa deve ser sempre estabelecido com base na atividade estatal específica que lhe constitui o fato gerador. Afinal, não há amparo para que a arrecadação total proveniente da taxa em determinado período extrapole, de modo significativo, o custo da atividade estatal que lhe ampare a própria existência³⁰⁵.

Nessa perspectiva, o Supremo Tribunal Federal referendou o entendimento segundo o qual “é inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural” (enunciado n. 595 da Súmula do Pretório Excelso).

2.2.3 A contribuição de melhoria

2.2.3.1 Os Aspectos Gerais

De acordo com o art. 145, inc. III, da CRFB³⁰⁶, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”. Da própria dicção do preceito constitucional, fácil é perceber que esse tributo, da mesma forma que ocorre com as taxas, está atrelado a uma determinada atuação estatal, mais especificamente a realização de uma obra pública “de que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de suas propriedades”³⁰⁷.

Nesse sentido, prevê o art. 1º do Decreto-lei n. 195, de 24.2.1967, que a “contribuição de melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”³⁰⁸.

Com base nessas premissas, o Supremo Tribunal Federal³⁰⁹ já de há

³⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 442.

³⁰⁶ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

³⁰⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 69.

³⁰⁸ BRASIL. Decreto-Lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 de fev. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm. Acesso em: 18 abril 2017.

³⁰⁹ Nesse sentido: RE n. 114069, rel. Min. Carlos Velloso, j. em 29.10.1991 DJ 8.5.1992; RE-AgR n. 982415/SP, Min. Roberto Barroso, j. em 11.11.2016 DJe 12.12.2016; AI-AgR n. 694836/SP, Min. Ellen Gracie, j. em 24.11.2009 DJe 18.12.2009.

muito consolidou o entendimento segundo o qual a melhoria a que se refere o supramencionado dispositivo constitucional é, necessariamente, a valorização imobiliária³¹⁰.

Assim, “pressupondo tanto a atividade do Estado (realização de obra pública), como o enriquecimento do contribuinte (valorização imobiliária), as contribuições de melhoria apresentam-se como tributos com fato gerador misto”³¹¹. Não é, pois, a realização da obra pública, por si só, que gera a obrigação de pagar o tributo, mas sim a conjugação dessa situação com a efetiva ocorrência de valorização do imóvel (aumento do valor do bem) em decorrência da ação estatal³¹².

O produto da sua arrecadação, por seu turno, “é destinado a fazer frente ao custo da obra”³¹³. A respeito, preceitua o art. 81 do Código Tributário Nacional³¹⁴:

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

Como se vê, os limites impostos, tanto individual quanto total, decorrem da própria natureza da contribuição de melhoria. Afinal, “além da valorização imobiliária, o proprietário do imóvel situado na zona de influência não se distingue dos demais contribuintes, não se justificando que dele se exija valor superior. Além do custo da obra, nenhuma receita se justifica”³¹⁵.

2.2.3.2 A Função

Em atenção ao estudado no subcapítulo anterior, percebe-se que, apesar de a função ordinária da contribuição de melhoria ser *fiscal* (de arrecadação de receita para a realização da obra pública), detém ela também salutar função redistributiva. Tem, pois, por “finalidade a justa distribuição dos encargos públicos,

³¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 49.

³¹¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 49.

³¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 450.

³¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 49.

³¹⁴ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

³¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 50.

fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis”³¹⁶.

2.2.3.3 O Sujeito Passivo

De acordo com as diretrizes ditas pelo art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional³¹⁷, o sujeito passivo da contribuição de melhoria é o proprietário do imóvel, em razão de estar ele ligado ao fato gerador do tributo, de modo pessoal e direto³¹⁸.

O contribuinte, aliás, deverá ser proprietário do imóvel valorizado ao tempo do lançamento tributo. Caso, por conseguinte, haja transferência do domínio do bem a terceiro, ocorrerá o deslocamento da responsabilidade tributária (DL n. 195/67, art. 8º, *caput*³¹⁹)³²⁰.

2.2.3.4 A Base de Cálculo

Apesar de a CRFB ter silenciado acerca do fato gerador da contribuição de melhoria, o Código Tributário Nacional, em seu art. 82, §§ 1º e 2º³²¹, deixa claro

³¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 450.

³¹⁷ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

³¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 459.

³¹⁹ “Art. 8º. Responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do seu lançamento, e esta responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título, do domínio do imóvel” ((BRASIL. Decreto-Lei n.º 195, de 24 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 de fev. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm. Acesso em: 18 abril 2017).

³²⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 459.

³²¹ “Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

[...]

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

que o tributo deve estar diretamente atrelado à valorização imobiliária decorrente de obra pública³²².

A base de cálculo dessa exação, portanto, “é o *quantum* de valorização experimentada pelo imóvel, ou seja, o benefício real que a obra pública adicionou ao bem imóvel da zona valorizada”³²³. Consubstancia-se, pois, num plus valorativo ou no acréscimo de valor (sobrevalor), alcançado pela subtração aritmética entre o valor do imóvel após a obra e seu valor originário antes da obra (base de cálculo = valor do imóvel após a obra – valor do imóvel antes da obra)³²⁴.

Roque Antônio Carrazza³²⁵ traz elucidativo exemplo:

Exemplificando, para melhor esclarecer, se um imóvel valia 100 e, em razão da obra pública realizada nas redondezas, passou a valer 120, a base de cálculo da contribuição de melhoria não poderá ser maior do que 20. Chega-se a este *quantum* através de cálculos que a Ciência das Finanças está capacitada a fazer, usando fórmulas matemáticas que, enquanto estudiosos do Direito, não temos condições de analisar.

Ainda segundo o autor³²⁶, “a alíquota da contribuição de melhoria é um percentual deste *quantum* (5%, 10%, 20% etc.), apontado na lei”. Da aplicação desse percentual sobre a base de cálculo, será definido o *quantum debeatur* devido³²⁷. A propósito, tanto a base de cálculo quanto a alíquota, em decorrência do princípio da legalidade, devem ser fixadas por meio da lei do ente tributante (da pessoa política que realizou a obra pública)³²⁸.

2.2.4 Os empréstimos compulsórios

2.2.4.1 Os Aspectos Gerais

A CRFB³²⁹ regula o empréstimo compulsório em seu art. 148, a seguir

³²² CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 314.

³²³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 462.

³²⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 462.

³²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 657-658.

³²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 658.

³²⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 462.

³²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 658.

³²⁹ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

transcrito:

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

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

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

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Com base nesse dispositivo constitucional, a doutrina majoritária passou a entender que o empréstimo compulsório tem natureza jurídica de tributo³³⁰ (e não contrato), muito embora não esteja elencado dentre aqueles enumerados no art. 145 da CRFB acima tratado³³¹.

De toda forma, extrai-se do preceito acima destacado, que os empréstimos compulsórios são tributos “cujo critério de validação constitucional está na sua finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou de guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente”³³².

A propósito, o fato gerador do tributo não se confunde com as aludidas hipóteses constitucionais permissivas para que o empréstimo compulsório seja instituído por lei complementar. Noutros termos, a calamidade, a guerra externa ou o investimento público de relevante interesse nacional não conferem amparo ao nascimento do dever de pagar o tributo, mas tão somente permitem que a União institua esse tributo³³³.

Na verdade, o fato gerador desse tributo sequer foi especificado pela CRFB, podendo, então, ser ou não vinculado. Nesse passo, “e.g., tanto o consumo de energia elétrica ou a propriedade de aeronave ou embarcação, quanto o serviço de dedetização obrigatória que vise minorar ou erradicar a propagação de epidemia podem ser fatos geradores”³³⁴.

O sujeito passivo dessa espécie tributária, após ser devidamente

³³⁰ Na linha minoritária, entendendo que não tem natureza de tributo, tem-se Hugo de Brito Machado. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 154.

³³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 662.

³³² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 50.

³³³ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 326

³³⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 50. Com grifo no original.

instituída mediante lei complementar pela União, poderá ser qualquer pessoa dentro do território nacional, a ser devidamente delimitado pelo legislador³³⁵.

2.2.4.2 A Promessa de Devolução

Conforme bem destaca Leandro Paulsen³³⁶, “o traço efetivamente peculiar e exclusivo dos empréstimos compulsórios é a **promessa de devolução**, sem a qual não se caracteriza tal espécie tributária”.

Nessa linha, dispõe o parágrafo único do art. 15 do Código Tributário Nacional³³⁷, que “a lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei”.

Dessa regra (em conjugação com o previsto no supramencionado art. 148 da CRFB), Claudio Carneiro³³⁸ retira o que denomina de causas de legitimação do empréstimo compulsório. Para ele, a causa mediata seria justamente a devolução da quantia paga, que seria obrigatória, em razão do expressamente previsto pelo Código Tributário Nacional, ou seja, o tributo já nasce com a condição de ser restituído em espécie (em moeda).

As causas imediatas, por sua vez, ainda segundo o citado autor³³⁹, seriam aquelas elencadas nos incs. I e II do art. 148 da CRFB³⁴⁰: 1) para o atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e 2) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional³⁴¹.

2.2.5 As contribuições especiais

2.2.5.1 Os Aspectos Gerais

Apesar da grande divergência na doutrina acerca da natureza jurídica

³³⁵ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 326.

³³⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 50.

³³⁷ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

³³⁸ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 323.

³³⁹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 324.

³⁴⁰ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

³⁴¹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 325.

das contribuições, com o advento da CRFB fulminou-se qualquer dúvida acerca da sua índole tributária, já que o Constituinte as elencou, no Capítulo I do Título VI, que trata do sistema tributário nacional³⁴².

A CRFB³⁴³, pois, em seu art. 149, *caput*, elenca as seguintes figuras sob a denominação de “contribuições”, quais sejam: 1) contribuições sociais; e 2) contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e 3) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O mesmo dispositivo outorga a competência à União para instituí-las como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas³⁴⁴.

O § 1º do citado art. 149, por sua vez, traz uma outra hipótese, ao facultar aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a criação de contribuições, exigíveis de seus funcionários, para o custeio do respectivo sistema previdenciário em benefícios destes. Essa modalidade, no entanto, pode ser encaixada dentre as contribuições sociais, já que destinada à seguridade social³⁴⁵.

Antes de analisá-las em separado, faz-se, em resumo, as suas principais características:

- 1) Só podem ser instituídas com o fim de atender às finalidades previstas no arts. 149 e 149-A da CRFB³⁴⁶, já que a sua destinação legal a essas finalidades justifica a sua instituição, de modo a legitimar a continuação de sua cobrança;
- 2) O desvio do produto da arrecadação – a acarretar sua destinação para finalidade diversa daquela que justificou a criação do tributo – pode apontar para a inexistência da atividade a qual se visa custear ou sua realização de forma desproporcional ao custeio, o que implica a invalidade, total ou parcial, originária o superveniente, da exação;
- 3) O legislador infraconstitucional não detém o poder de alterar a destinação das contribuições, sob pena de remover-lhes o amparo constitucional, que é decorrente das finalidades previstas nos arts.

³⁴² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 498.

³⁴³ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

³⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 74.

³⁴⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 74.

³⁴⁶ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

149 e 149-A da CRFB³⁴⁷; e

4) Os fatos geradores das contribuições devem recair sobre as bases econômicas ou materialidades que a CRFB admite sejam objeto de tributação. Esses fatos geradores se distinguem das finalidades que justificam a sua instituição, na condição de critério de validação constitucional desses tributos³⁴⁸.

2.2.5.2 As Espécies de Contribuições

2.2.5.2.1 As contribuições sociais

As contribuições sociais têm por fim essencial custear os gastos do Estado com o atendimento das medidas concernentes à ordem social e aos direitos sociais previstos no art. 6º³⁴⁹ da CRFB³⁵⁰. A validade, por conseguinte, da contribuição “dependerá da finalidade buscada que, necessariamente, terá de encontrar previsão no Título atinente à Ordem Social”³⁵¹.

As contribuições dirigidas à seguridade social são denominadas de contribuições sociais de seguridade social, enquanto as voltadas a outras finalidades são chamadas de contribuições sociais gerais³⁵².

Conforme leciona Luciano Amaro³⁵³,

o que importa sublinhar é que a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua *destinação*, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos, na específica situação no § 1º do art. 149) no setor da ordem social.

No que diz respeito as contribuições de seguridade social, o art. 195 da

³⁴⁷ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

³⁴⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 54.

³⁴⁹ “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

³⁵⁰ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 347.

³⁵¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 54.

³⁵² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 54.

³⁵³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 75-76. Com grifo no original.

CRFB³⁵⁴ (com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 20/1998 e pela Emenda Constitucional n. 42/2003) traz alguns balizadores acerca do fato gerador, sujeito passivo e base de cálculo dessa modalidade de exação.

Socorre-se novamente à lição de por Luciano Amaro³⁵⁵, que faz o seguinte resumo desse dispositivo:

O inciso I prevê as contribuições do empregador, da empresa e da entidade equiparada na forma da lei (*sujeitos passivos*), incidentes sobre (a) a folha de salário e demais rendimentos do trabalho, mesmo sem vínculo empregatício, (b) a receita ou o faturamento e (c) o lucro (*bases de cálculo*) que permitem identificar os *atos geradores*; o inciso II cuida das contribuições dos trabalhadores e demais segurados da previdência social (*sujeitos passivos*); o inciso III menciona as contribuições incidentes sobre a receita de concursos prognósticos (*base de cálculo*, que permite inferir o *fato gerador*); o inciso IV refere as contribuições do importador de bens ou serviços ou pessoa legalmente equiparada (*sujeitos passivos*); o § 8º do mesmo artigo prevê, em relação às pessoas ali indicadas (*sujeitos passivos*), a contribuição sobre o resultado (*base de cálculo*) da comercialização da produção (*fato gerador*).

Destaca-se, aliás, que o referido rol não é taxativo, pois o § 4º do citado preceito constitucional abre a possibilidade de a lei instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, quando, então, deverá ser obedecido o constante no art. 154, inc. I, da CRFB³⁵⁶. Cria-se, pois, uma disciplina análoga à da competência residual conferida à União para a criação de novos impostos (competência que será estudada mais a frente)³⁵⁷.

2.2.5.2.2 As contribuições de intervenção no domínio econômico

Denominadas contribuições interventivas ou simplesmente CIDE, sua instituição é de competência exclusiva da União, nos termos do art. 149 da CRFB³⁵⁸. Não detém esse tributo um conceito técnico ou expresso adotado pelo Constituinte,

³⁵⁴ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

³⁵⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 76. Com grifo no original.

³⁵⁶ “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; (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

³⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 76.

³⁵⁸ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

devendo ser, então, interpretado por meio dos princípios fundamentais inscritos no art. 170, incs. I a IX, da CRBF/1988³⁵⁹, que tratam da Ordem Econômica e Financeira³⁶⁰.

Por corolário lógico, essas contribuições, de acordo com o que preceitua o aludido art. 149, “só podem destinar-se a instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes”³⁶¹. Visam, portanto, incentivar a economia, o fomento de determinada atividade econômica, daí a utilização do termo intervenção no domínio econômico e seu caráter nitidamente extrafiscal³⁶².

Na esteira da lição de Hugo de Brito Machado³⁶³, o fim interventivo dessas contribuições, como aptidão essencial dessa espécie tributária, deve manifestar-se de duas formas, quais sejam:

(a) na função da própria contribuição, que há de ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico, e ainda, (b) na destinação dos recursos com a mesma arrecadados, que podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição.

A CIDE, assim, tem por objetivo principal o reforço orçamento de determinada atividade, a exemplo da CIDE-combustíveis e o do adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante. O seu sujeito passivo, ademais, encontra-se adstrito àqueles integrantes do respectivo setor³⁶⁴.

Eis, portanto, a característica idiossincrática dessa espécie tributária: a destinação do produto da arrecadação é sim sua pedra caracterizadora à revelia do que dispõe o art. 4º³⁶⁵ do Código Tributário Nacional³⁶⁶. É que, retomando as

³⁵⁹ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

³⁶⁰ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 343.

³⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 77.

³⁶² CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 343.

³⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 425.

³⁶⁴ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 343-344.

³⁶⁵ “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

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

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

³⁶⁶ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

palavras de Hugo de Brito Machado³⁶⁷,

[...] esse dispositivo tem de ser interpretado no contexto em que está encartado. Como o Código Tributário Nacional não trata de contribuições de intervenção no domínio econômico, é compreensível que as suas normas não sejam sempre adequadas a essa espécie tributária.

E arremata com maestria o autor:³⁶⁸

Ocorre que a contribuição de intervenção no domínio econômico tem perfil constitucional próprio. Ela não se destina a suprir os cofres públicos de recursos financeiros necessários para o custeio das atividades ordinariamente desenvolvidas pelo Estado. Ela não é um instrumento de arrecadação de meios financeiros, simplesmente. **É um instrumento de intervenção no domínio econômico.**

No Direito brasileiro podemos dizer que todos os tributos têm os seus âmbitos constitucionais. Em face do âmbito constitucional de cada tributo é que ele se individualiza e se faz diferente dos demais.

Desse modo, quando a CRFB, em seu art. 149, atribui à União a competência exclusiva para a instituição dessa espécie de contribuição, certo é que a dotou de um instrumento para a prática de intervenções no domínio econômico, e não somente um meio de arrecadação de recursos financeiros. O ente tributante, pois, ao criar essa exação, deve instituí-la em sintonia com os demais preceitos constitucionais que cuidam da intervenção no domínio econômico, sob pena (se não o fizer) de caracterizar desvio de finalidade, desnaturando o tributo³⁶⁹.

2.2.5.2.3 As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

Essas contribuições, também previstas no art. 149 da CRFB³⁷⁰, são tributos cujo fim precípuo é o custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, as quais exercem função legalmente consideradas de interesse público. A União disciplina por lei a atuação dessas entidades, dotando-as de capacidade de arrecadar as respectivas

³⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 425.

³⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 425. Sem grifo no original.

³⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 425.

³⁷⁰ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

contribuições (também previstas na lei instituidora), para que obtenham amparo financeiro³⁷¹.

Daí porque o fato gerador desse tributo será, necessariamente, a prática, pelo contribuinte, de determinada atividade profissional ou econômica, “a que se atrelam as funções (de interesse público) exercidas pela entidade credora das contribuições (fiscalização, representatividade, defesa de interesses etc.)”³⁷².

Estão, a propósito, inseridas nessa espécie de contribuição, a contribuição sindical³⁷³ e aquelas exigidas pelos conselhos de fiscalização profissional³⁷⁴, além das vertidas para os novos serviços sociais autônomos que atendem a setores específicos – como, por exemplo, “as destinadas ao Serviço Social do Transporte (SEST) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), criados por força da Lei 8.706/93 [...]”³⁷⁵.

2.2.5.2.4 As contribuições de iluminação pública

A Emenda Constitucional n. 39/2002, com a introdução do art. 149-A à CRFB³⁷⁶, trouxe nova modalidade de contribuição, a saber, a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, adicionada à competência dos Municípios e do Distrito Federal³⁷⁷.

³⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 78.

³⁷² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 78.

³⁷³ Nesse sentido: STF, Segunda Turma, rel. Min. Carlos Velloso, RE 129.930 (BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 129930. Relator: Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em: 7-5-1991, publicado no DJ em: 16-8-1991. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28129930%2EENUME%2E+OU+129930%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zbq7wdw>. Acesso em: 27 fev. 2017).

³⁷⁴ Nesse sentido: STF, Segunda Turma, rel. Min. Mauro Campbell Marques, REsp 1235676 (BRASIL, República Federativa do. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1235676. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em: 7-4-2011, publicado no DJ em: 15-4-2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1235676&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 27 fev. 2017).

³⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 58.

³⁷⁶ “Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderá instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

³⁷⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 78.

Após a tentativa pelos municípios de instituírem taxas para frente ao custeio da iluminação pública, o Supremo Tribunal Federal considerou a cobrança dessa exação inconstitucional³⁷⁸. Esse entendimento restou sacramentado pelo enunciado n. 670 da Súmula do Pretório Excelso segundo a qual “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

Nesse cenário, houve muita controvérsia acerca da criação desse tipo de contribuição. Claudio Carneiro³⁷⁹ a considera inconstitucional, por ter sido mantido o fato gerador do tributo, já reputado por inconstitucional pela Corte Suprema, além de possuir identidade de sua base de cálculo com o ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Seja como for, certo é que o legislador Constituinte derivado, ignorando as aludidas controvérsias, fez editar a aludida emenda constitucional, trazendo ao cenário das contribuições uma nova figura tributária, com o claro intuito de dar uma nova fonte de receita para os Municípios e ao Distrito Federal³⁸⁰.

Uma vez investigadas (ainda que não exaustivamente) as figuras tributárias estabelecidas pela CRFB, faz-se, ainda, necessário, o estudo das diversas competências tributárias também estatuídas pelo Constituinte para, então, no terceiro capítulo, ser possível a análise das possibilidades e limitações do fenômeno da Tributação Ambiental.

2.3 AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

2.3.1 Os aspectos gerais

Nas palavras de Cláudio Carneiro³⁸¹, “o poder de tributar é ato de soberania estatal outorgado pela Constituição, sendo certo que a distribuição desse poder entre os entes da federação, com o objetivo de preservar o pacto federativo, enseja a competência tributária”. A CRFB, ao enumerar os diversos tributos e perpetrar a aludida outorga, determina, ainda, o tipo de diploma legislativo (lei

³⁷⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 541.

³⁷⁹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 346.

³⁸⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 78.

³⁸¹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 379.

complementar, lei ordinária ou medida provisória) a ser utilizado por cada ente tributante para instituí-los³⁸².

A competência tributária é, portanto, conforme preceitua Eduardo Sabbag³⁸³, a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária. Assim, o Constituinte confere ao ente político a possibilidade jurídica de criar, em abstrato, tributos, descrevendo, por meio do diploma legislativo permitido constitucionalmente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculos e suas alíquotas³⁸⁴.

A rigor, portanto, a CRFB não cria tributos, mas sim outorga competência para que o ente federativo o institua³⁸⁵. Em seu art. 156, inc. III³⁸⁶, por exemplo, confere aos Municípios a competência para a instituição do ISS através de lei ordinária³⁸⁷. Por corolário lógico, “exercitar a competência é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos”³⁸⁸.

Esse exercício, contudo, não é ilimitado. Isso porque, ao investir os entes federados, com a competência para a instituição de seus respectivos tributos, a CRFB delimitou o que se chama de âmbito constitucional de cada um deles. Afinal, como visto no subcapítulo anterior, as taxas, os impostos, as contribuições de melhoria, o empréstimo compulsório, além de todas as demais contribuições têm bem delimitados seus âmbitos constitucionais de incidência³⁸⁹.

Segundo Hugo de Brito Machado³⁹⁰, o “âmbito constitucional de incidência de um tributo, que se encontra na regra da Constituição atributiva da competência para sua instituição, é a situação de fato da qual se pode valer o legislador para a instituição desse tributo”.

³⁸² CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 379.

³⁸³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 383.

³⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 543.

³⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 602.

³⁸⁶ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendido no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

³⁸⁷ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 379.

³⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 594.

³⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 312.

³⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 312.

E ainda nas palavras do autor³⁹¹:

É importante observarmos que nossa Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição dos tributos. Em relação aos impostos ela o faz ao partilhar as competências entre a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de direito público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um dos impostos.

Fixadas essas premissas, passa-se, a seguir, a investigar as diversas competências tributárias constitucionais.

2.3.2 A competência privativa

Considera-se privativa a competência para criar impostos atribuídas aos entes tributantes com exclusividade – rol constante dos arts. 153, 155 e 156, da CRFB³⁹². Esses preceitos constitucionais, ainda, como visto acima, ao veicularem a competência tributária, estabelecem a base econômica do fato gerador do respectivo imposto³⁹³.

Analisa-se, pois, em seguida, os impostos enumerados pelo Constituinte. Ressalta-se que se trará tão somente um panorama constitucional geral desses impostos, sem esmiuçar-se, por ora, os diversos aspectos da regra matriz de incidência trazida pelo texto constitucional. Isso será feito, no terceiro capítulo, apenas em relação aos tributos com índole ambiental.

2.3.2.1 Os Impostos Federais

2.3.2.1.1 O imposto de importação de produtos estrangeiros – II

Esse imposto encontra-se previsto no art. 153, inc. I, da CRFB³⁹⁴ de

³⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 279.

³⁹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 117.

³⁹³ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 395.

³⁹⁴ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

forma simplista – “importação de produtos estrangeiros”. O Código Tributário Nacional³⁹⁵, por seu turno, dispõe que “o imposto, de competência da União, tem como fato gerador a entrada destes no território nacional” (art. 19)³⁹⁶.

Não obstante a singeleza das mencionadas normas, o Decreto-lei n. 37, de 18.11.1966, disciplinou esse imposto, quando fixou regras de forma a ampliar sua incidência, o que gerou uma série de controvérsias acerca do momento no qual se deveria considerar consumado seu fato gerador³⁹⁷. De toda forma, passa-se ao largo dessas questões por não se refletirem no fenômeno, objetivo do presente estudo, da Tributação Ambiental.

2.3.2.1.2 O imposto de exportação – IE

A União, nos termos do art. 153, inc. II, da CRFB³⁹⁸, detém a competência exclusiva para instituir o imposto sobre “exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionais”.

Detém esse tributo, da mesma forma que ocorre no imposto sobre importação, função nitidamente econômica ou extrafiscal³⁹⁹. Acerca do tema, destaca Hugo de Brito de Machado⁴⁰⁰:

Presta-se mais como instrumento de política econômica do que como fonte de recursos financeiros para o Estado. Por isto é que a ele não se aplica o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro de cobrança (art. 150, § 1º), e o princípio da legalidade se mostra atingido pela possibilidade de alterações de alíquotas, dentro dos limites legais, pelo Poder Executivo (art. 153, § 1º). Até a indicação dos produtos sujeitos ao imposto é feita por órgão do Poder Executivo (Decreto-lei 1.578, de 11.10.1977, art. 1º, § 3º, com redação que lhe deu a Lei 9.716, de 26.11.1998).

Ademais, conforme previsto no art. 23 do Código Tributário Nacional⁴⁰¹, considera-se que o fato gerador do IE é a saída do território nacional para o exterior,

³⁹⁵ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

³⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 315.

³⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 315.

³⁹⁸ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

³⁹⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1118.

⁴⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 315.

⁴⁰¹ “Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

de produtos nacionais ou nacionalizados⁴⁰². Contudo, o momento “em que se materializa é a expedição da guia de exportação ou documento equivalente, podendo sua exigibilidade acontecer mesmo antes que se opere a saída do produto, a critério da Receita Federal”⁴⁰³ (Decreto-lei n. 1.578/1977, art. 1º, § 1º⁴⁰⁴).

2.3.2.1.3 O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza – IR

O IR pertence também à competência privativa da União, nos termos do art. 153, inc. III, da CRFB⁴⁰⁵. Deve, segundo Eduardo Sabbag, “ser utilizado como meio hábil a promover a adequada redistribuição de renda”, além de manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões, o que ampara seu caráter federal⁴⁰⁶. Afinal, atualmente o intérprete das normas provenientes do sistema tributário brasileiro encontra-se vinculado por esse espírito (valor), adotado pelo texto constitucional, em especial no § 7º do art. 165⁴⁰⁷, segundo o qual o orçamento fiscal e o orçamento de investimentos “terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”⁴⁰⁸.

A CRFB não se ocupou em definir o que se deve entender por “renda” e “proventos de qualquer natureza”, deixando essa tarefa à lei complementar, a qual, no entanto, não é totalmente livre, pois, nas palavras de Hugo de Brito Machado⁴⁰⁹, “a expressão cujo alcance lhe cabe definir já tem, no plano pré-jurídico, alguns significados”.

Nessa tarefa, o Código Tributário Nacional, em seu art. 43⁴¹⁰,

⁴⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 317.

⁴⁰³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1118.

⁴⁰⁴ “Art. 1º - O Imposto sobre a Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional.

§ 1º - Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente” (BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.578, de 11 de outubro de 1977. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 de out. 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1578.htm. Acesso em: 18 abril 2017).

⁴⁰⁵ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁴⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 319.

⁴⁰⁷ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 319.

⁴⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 317.

⁴¹⁰ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

estabeleceu:

Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

De acordo, portanto, com o legislador infraconstitucional, o fato gerador do IR é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda – proveniente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos – e de proventos de qualquer natureza, esses últimos entendidos como todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda⁴¹¹.

2.3.2.1.4 O imposto sobre produtos industrializados – IPI

O IPI é assim tratado pelo art. 153 da CRFB⁴¹²:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos industrializados;

[...]

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

O IPI é imposto que recai, como se vê, sobre determinada categoria de bens, qual seja, de produtos da indústria, evidenciando seu cunho de tributo real. Incide, pois, “sobre a ‘operação’ com ‘produtos industrializados’, ou seja, sobre o negócio jurídico que tenha por objeto um bem decorrente de processo de industrialização”⁴¹³. Aliás, conforme preceitua o parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional⁴¹⁴, “para efeitos deste imposto, considera-se industrializado o

⁴¹¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1133.

⁴¹² BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴¹³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 278.

⁴¹⁴ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Essa exação se mostra de forte interesse fiscal, já que representa incremento significativo no orçamento da União. Além dessa função eminentemente arrecadatória (fiscal), detém, ainda, relevante função regulatória de mercado (extrafiscal), pois onera mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos à saúde. Esse mecanismo de regulação se revela na busca da essencialidade do produto, de modo a variar a exação na razão inversa da necessidade do bem⁴¹⁵.

O fato gerador desse imposto (de acordo com o citado art. 46 Código Tributário Nacional⁴¹⁶ e art. 2º da Lei n. 4.502/1964⁴¹⁷) ocorrerá nas seguintes situações: 1) importação (o início do desembaraço aduaneiro); 2) saída do estabelecimento industrial ou equiparado de produto industrializado; 3) aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido; e 4) outras hipóteses especificadas em lei, como no caso de saída de produtos de estabelecimento equiparados a industrial ou a primeira saída por revenda de produtos importados, dentre outros⁴¹⁸.

Conforme estabelecido pelo aventado art. 2º da Lei n. 4.502/1964, o imposto será devido independentemente das finalidades a que se destine o produto ou título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor⁴¹⁹.

⁴¹⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1122.

⁴¹⁶ “Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados, tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

⁴¹⁷ “Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

I – quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

II – quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

§ 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

§ 2º O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação” (BRASIL. Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1º de dez. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm. Acesso em: 18 abril 2017).

⁴¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1123.

⁴¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 336.

2.3.2.1.5 O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários – IOF

O art. 153, inc. V, da CRFB⁴²⁰ atribui competência à União para a instituição de imposto sobre “operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários”.

Percebe-se, pois, por primeiro, na esteira do bem apontado por Leandro Paulsen⁴²¹, “que não se trata de uma única base econômica outorgada à tributação, mas de quatro bases econômicas: 1) operações de crédito, 2) operações de câmbio, 3) operações de seguro e 4) operações relativas a títulos ou valores mobiliários”.

Muito embora tenha como inerente a função fiscal (de arrecadação de recursos para o Estado), detém tipicamente função extrafiscal. Por isso, conforme ressalta Hugo de Brito Machado⁴²²,

[...] e para que possa ser eficaz e prontamente utilizado como instrumento de intervenção do Estado nas atividades que integram seu âmbito constitucional, esse imposto não se submete plenamente ao princípio da legalidade, nem se submete ao princípio da anterioridade anual, e nem ao menos ao princípio da anterioridade nonagesimal.

De fato, o princípio da legalidade é mitigado para esse imposto na medida em que a CRFB, em seu art. 153, § 1º⁴²³, faculta ao Poder Executivo, atendidos as condições e os limites impostos por lei, alterar suas alíquotas.

Coube novamente ao Código Tributário Nacional, em seu art. 63⁴²⁴, e ao Decreto n. 6.306/2007⁴²⁵, delimitar o fato gerador desse tributo, da seguinte forma:

⁴²⁰ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴²¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. p. 281.

⁴²² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 334.

⁴²³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁴²⁴ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

⁴²⁵ BRASIL. Decreto n. 6.306, de 14 de dezembro de 2007. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 de dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6306.htm. Acesso em: 20 abril 2017.

a) em relação às operações de crédito, sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado (Decreto n. 6.306/2007, art. 3º);

b) em relação às operações de câmbio, sua efetivação mediante a entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional, entregue ou posta à disposição desta (Decreto n. 6.306/2007, art. 11);

c) em relação às operações de seguro, sua efetivação mediante a emissão da apólice, ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável (Decreto n. 6.306/2007, art. 18); e

d) em relação às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate desses, na forma da lei aplicável (Decreto n. 6.306/2007, art. 25) – o IOF somente incidirá uma única vez, nas operações que abrangerem simultaneamente as três situações⁴²⁶.

2.3.2.1.6 O imposto territorial rural – ITR

O ITR, que já foi de competência dos Estados (na Constituição Federal de 1946) e dos Municípios (por meio da Emenda Constitucional n. 5/61), atualmente é, nos termos do art. 153, inc. VI, da CRFB⁴²⁷, de competência privativa da União⁴²⁸.

A função predominante desse imposto é também extrafiscal, já que serve como instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural. Aliás, como cabe à União a responsabilidade por essa regulação, indesejável que deveria

⁴²⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1105-1106.

⁴²⁷ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI – propriedade territorial rural” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁴²⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1096.

(como o é) ser o imposto de sua competência, apesar de o produto da sua arrecadação pertencer aos Municípios. Na forma preconizada pelo art. 158, inc. II, da CRBB/1988⁴²⁹ (com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 42/2003), cinquenta por cento do produto da arrecadação desse tributo pertencem aos Municípios nos quais os imóveis respectivos estão situados, cabendo-lhes a totalidade do montante caso seja fiscalizado e cobrado pelos entes municipais que assim optarem, na forma da lei, desse que não acarrete a redução do imposto ou qualquer forma de renúncia fiscal⁴³⁰.

O art. 29 do Código Tributário Nacional⁴³¹ fixa o fato gerador desse tributo que é “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município”⁴³².

A Lei n. 9.393, de 19.12.1996⁴³³, por seu turno, estatui que o ITR, cuja apuração é anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do Município, em 1º de janeiro de cada ano (art. 1º). Observou, portanto, a delimitação conferida pelo Constituinte e pelo Código Tributário Nacional a esse imposto⁴³⁴.

Ressalta-se que o conceito de bem imóvel por natureza ou acessão física deve ser extraído do inscrito no art. 79 (primeira parte) do Código Civil. Assim, o imóvel por natureza “é o solo nu e seus agregados da própria natureza (vegetação, árvores etc.), sem considerar o cultivo ou construções, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo”⁴³⁵. O imóvel por acessão física, por sua vez, é “tudo que se une ou adere ao imóvel por acessão, como o caso de formação de ilhas, de aluvião, de avulsão, de abandono de álveo, de construção e

⁴²⁹ “Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

II – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁴³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 349.

⁴³¹ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

⁴³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 338.

⁴³³ BRASIL. Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 de dez. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm. Acesso em: 21 abril 2017.

⁴³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 350.

⁴³⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1097.

edificação”⁴³⁶.

Quanto à definição de zona rural, esta é alcançada por exclusão, já que o Código Tributário Nacional não a define. Em seu art. 32⁴³⁷, contudo, prevê, ao tratar sobre o IPTU, que a zona urbana é aquela definida em lei municipal e estatui requisitos mínimos a serem observados pelo legislador municipal na tarefa de defini-la. Daí porque a zona urbana será aquela definida por lei municipal e a zona rural será aquela que estará fora dessa definição⁴³⁸.

2.3.2.1.7 O imposto sobre grandes fortunas – IGF

A CRFB, em seu art. 153, inc. VII⁴³⁹, outorgou à União a competência para instituir esse imposto. Até agora, contudo, essa competência não foi exercitada⁴⁴⁰. Para Leandro Paulsen⁴⁴¹, o Constituinte “não obriga à instituição. Tal competência poderá jamais ser exercida. Já há projetos no Congresso acerca da matéria, mas nenhuma perspectiva de que efetivamente o imposto venha a ser instituído”.

⁴³⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1097.

⁴³⁷ “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 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 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 loteamento aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

⁴³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 344.

⁴³⁹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁴⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 345.

⁴⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. p. 289.

2.3.2.2 Os Impostos Estaduais

2.3.2.2.1 O imposto sobre heranças e doações – ITCMD

De acordo com o art. 155, inc. I, da CRFB⁴⁴²(com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 3/1993), compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a “transmissão ‘causa mortis’ e doação, de quaisquer bens ou direitos”.

Esse é um dos impostos mais antigos na história da tributação, existindo relatos de sua cobrança em Roma, sob a forma de vigésimas sobre heranças e legados⁴⁴³.

No que diz respeito ao Estado competente para a sua cobrança, delimita a questão no art. 155, § 1º, da CRFB⁴⁴⁴, da seguinte forma, nas palavras de Hugo de Brito Machado⁴⁴⁵:

(a) relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, o imposto pertence ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal, se neste o bem estiver situado; (b) relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, o imposto pertence ao ente público (Estado ou Distrito Federal) onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domiciliado o doador.

A função desse imposto é essencialmente fiscal. Busca, por conseguinte, gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Nada impede, de outro vértice, que seja investido de função extrafiscal. Poderia, a critério do legislador estadual, ser utilizado como forma de desestimular o acúmulo de riqueza (concentração de renda), bastando, para o seu cumprimento, a instituição de alíquotas progressivas,

⁴⁴² BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴⁴³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1090.

⁴⁴⁴ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou do Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Com grifo no original).

⁴⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 365.

com percentuais a serem elevados na medida em que os valores doados ou transmitidos sejam mais expressivos⁴⁴⁶.

Acerca do fato gerador do ITCMD, dispõe o art. 35 do Código Tributário Nacional⁴⁴⁷:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Como se vê, o Código Tributário Nacional limita-se a cuidar da transmissão, a qualquer título, inclusive, *causa mortis*, de bens imóveis e direitos reais. Deixou, pois, de dispor acerca do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de “quaisquer bens ou direitos”, na forma descrita pela CRFB⁴⁴⁸. Daí porque, na falta de lei complementar tratando da matéria, os Estados e o Distrito Federal exercem, por enquanto, a competência legislativa plena em relação aos bens móveis e intangíveis⁴⁴⁹.

2.3.2.2.2 O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICMS

De competência privativa dos Estados para a sua instituição, o ICMS é, sem dúvida, o imposto mais complexo do sistema tributário brasileiro. Essa complexidade, a propósito, já se encontra evidenciada no próprio nome desse tributo e no exaustivo tratamento constitucional conferido pelo art. 155, inc. II, e §§ 2º a 5º, da CRFB⁴⁵⁰. Esses dispositivos não serão aqui reproduzidos, por sua extensão,

⁴⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 366.

⁴⁴⁷ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**. Com grifo no original.

⁴⁴⁸ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴⁴⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. p. 317.

⁴⁵⁰ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

limitando-se o presente estudo, por ora, a apresentar, como nos outros impostos tratados até aqui, um panorama geral dessa exação⁴⁵¹.

Essa complexidade decorre, essencialmente, de dois fatores: a) a introdução da técnica da não cumulatividade⁴⁵²; e b) o forte conflito de interesses (guerra fiscal) entre os Estados por sua arrecadação⁴⁵³.

A sigla ICMS abrange pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: 1) o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; 2) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; 3) o imposto sobre serviços de comunicação; 4) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e 5) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Diz-se diferentes porque detêm eles hipóteses de incidência e base de cálculo totalmente distintas⁴⁵⁴.

O fato gerador, pois, do tributo dar-se-á, nos termos do inc. II do art. 155 da CRFB, da seguinte forma: a) na circulação de mercadorias; b) na prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal); e c) na prestação de serviço de comunicação⁴⁵⁵.

A crescente guerra fiscal travada pelos Estados ocorre, em especial, em razão da função predominantemente fiscal desse tributo, uma vez que representa receita expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. Por outro lado, o ICMS tem sido também utilizado com função extrafiscal. Hugo de Brito Machado⁴⁵⁶, no entanto, considera “essa prática desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode causar”.

⁴⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. p. 351-353.

⁴⁵² Adota-se, no presente estudo, a concepção de princípio ou técnica da não cumulatividade, como marco teórico, de Eduardo Sabbag: “[...] esse princípio vem regulado no art. 19 da Lei Complementar n. 87/96. O ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Podemos, ainda, entender a regra constitucional da não cumulatividade como o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito ‘cascata’, decorrente da incidência do *imposto sobre imposto*, ou *sobreposição de incidências*” (SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1070).

⁴⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. p. 351-353.

⁴⁵⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. p. 320.

⁴⁵⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1061.

⁴⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 372.

De todo modo, a CRFB, em seu art. 155, § 2º, III⁴⁵⁷, estabeleceu que esse imposto “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias ou serviços”, evidenciando o seu caráter extrafiscal⁴⁵⁸. Essa técnica, conforme aponta Eduardo Sabbag⁴⁵⁹, pauta-se pela estipulação de alíquotas diferenciadas para certos produtos e/ou serviços, para mais ou para menos, com base na *seletividade*, em função da essencialidade.

2.3.2.2.3 O imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA

Na esteira do preconizado pelo art. 155, inc. III, da CRFB⁴⁶⁰, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a “propriedade de veículos automotores”.

Esse tributo, contudo, não é regulado pelo Código Tributário nacional, uma vez que o nascimento do IPVA ocorreu tão somente após a seu advento, por ocasião da promulgação da Emenda Constitucional n. 27/1985 à Constituição Federal de 1967, substituindo a antiga taxa rodoviária única⁴⁶¹.

De qualquer forma, na esteira do previsto no art. 146, inc. III, da CRFB⁴⁶², o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do IPVA devem ser estabelecidos por lei complementar. Contudo, não há, até o momento, inexistente diploma legal desse *status* tratando da matéria, razão pela qual, nos termos do art. 24, § 3º, da CRFB⁴⁶³, os Estados, excepcional e provisoriamente, têm exercido a competência legislativa

⁴⁵⁷ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 372.

⁴⁵⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1072.

⁴⁶⁰ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴⁶¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1084

⁴⁶² “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, base de cálculo e contribuintes;

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁴⁶³ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...]

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

plena⁴⁶⁴.

A função desse imposto é, outrossim, fiscal em essência. Foi criado, inclusive, com vista à melhoria da arrecadação dos Estados e Municípios. Possui, todavia, função extrafiscal, a exemplo de quando discrimina em razão do combustível utilizado⁴⁶⁵. Como bem salientado por Hugo de Brito Machado⁴⁶⁶, “do ponto de vista da justiça fiscal, melhor seria que o IPVA tivesse alíquotas acentuadamente progressivas em função da utilidade e do valor do veículo, onerando mais pesadamente os automóveis de luxo”.

O fato gerador do tributo, segundo Eduardo Sabbag⁴⁶⁷, “é a propriedade (e não o ‘uso’) de veículo automotor de qualquer espécie (automóvel, motocicleta, caminhão etc.)”. Somente, pois, a propriedade detém a aptidão de avocar a incidência desse imposto, de forma a não ser suficiente para tanto a simples detenção do veículo, o seu uso ou mesmo a posse⁴⁶⁸.

2.3.2.3 Os Impostos Municipais

2.3.2.3.1 O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU

A CRFB, em seu art. 156, inc. I⁴⁶⁹, preconiza que é dos Municípios a competência privativa para instituir imposto sobre “a propriedade predial e territorial urbana”⁴⁷⁰.

O Código Tributário Nacional⁴⁷¹, por sua vez, ao cumprir o papel de lei complementar, regula esse imposto da seguinte forma:

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

⁴⁶⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. p. 339.

⁴⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 394-395.

⁴⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 395.

⁴⁶⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1085.

⁴⁶⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1085.

⁴⁶⁹ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴⁷⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. p. 409.

⁴⁷¹ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

urbana do Município.

§ 1º. Para efeito deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos 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 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º. A lei municipal poderá 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.

Percebe-se, pois, que o legislador infraconstitucional (conforme já havia sido destacado quando do estudo do ITR) estabelece critérios bem específicos a serem observados pelos Municípios na definição de suas zonas urbanas, o que é de extrema importância para a delimitação da incidência ou não desse tributo⁴⁷².

Ainda de acordo com o supramencionado art. 32, o fato gerador do IPTU está diretamente atrelado a um desses elementos:

1) a propriedade: é instituto jurídico que significa o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel;

2) o domínio útil: diz respeito a um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena, abrangendo os direitos de utilização e disposição (inclusive alienação), atribuídos ao foreiro, relativamente a prédio enfitêutico;

3) a posse: instituto jurídico bem conceituado pelo Código Civil, em seu art. 1.196, segundo o qual se considera “possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”⁴⁷³.

A quem defenda, contudo, a exemplo de Leandro Paulsen⁴⁷⁴, que o citado

⁴⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 360-361.

⁴⁷³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p.

⁴⁷⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e**

art. 32, na parte que desborda o conceito de propriedade, não fora recepcionado pela CRFB. A respeito, ressalta:

[...] Entendemos que os arts. 32 e 34 do CTN, no que desbordam do conceito de propriedade e de proprietário, são incompatíveis com o texto constitucional, não ensejando validamente a tributação do domínio útil e da posse, bem como a exigência do IPTU dos respectivos titulares. De fato, note-se que é a riqueza revelada pela propriedade que é dada à tributação. Assim, não se pode tributar senão a propriedade e senão quem revele tal riqueza. A titularidade de qualquer outro direito real revela menor riqueza e, o que importa, não foram os demais direitos reais previstos constitucionalmente como ensejadores da instituição de impostos.

Kiyoshi Harada⁴⁷⁵, por seu turno, considera possível a incidência da exação em face da titularidade do domínio útil ou da posse, entendendo que o legislador Constituinte empregou o termo propriedade em sua acepção comum. Muito embora considere sedutora a tese de utilização da expressão em seu sentido estritamente jurídico, diz que “tal posicionamento cria, na prática, obstáculos ao lançamento tributário pela dificuldade de identificar o proprietário do imóvel urbano que, às vezes, nem existe”.

A função típica do IPTU é fiscal, ou seja, seu objetivo principal é a obtenção de recursos financeiros para os Municípios. Não obstante, por meio do permissivo, disposto no art. 182, § 4º, II, da CRFB⁴⁷⁶, considera-se que o IPTU (mais especificamente a implantação de alíquotas progressivas para terrenos ociosos) pode ser utilizado como forma de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos cujos fins são meramente especulativos, a dificultar o crescimento normal das cidades⁴⁷⁷.

Tamanha é a importância da utilização desse imposto como forma de

da jurisprudência. p. 409.

⁴⁷⁵ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. Atlas, 2012, p. 95-98.

⁴⁷⁶ “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:

[...]

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁴⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 399.

coibir o crescimento desordenado urbano (ou, *contrario sensu*, estimular o crescimento ordenado urbano), que esse tema será melhor explorado no capítulo 3, pois está inserido dentro do fenômeno da tributação de caráter ambiental.

2.3.2.3.2 O imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos – ITBI

Nos termos do art. 156, inc. II, da CRFB⁴⁷⁸, também compete aos Municípios instituir imposto sobre “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 a sua aquisição”.

No § 2º, inc. II⁴⁷⁹, do citado preceito constitucional, dispõe, ainda, que o ITBI “compete ao Município da situação do bem”.

Quanto a ambas as regras, o Código Tributário Nacional, em seu art. 35⁴⁸⁰, não foi recepcionado pela CRFB, já que se referiu a esse imposto como de competência dos Estados e sequer restringe sua incidência às transferências por ato oneroso, ou seja, não excluía do alcance da exação as heranças e doações. Subsistem, no entanto, as disposições dos arts. 36 e 37⁴⁸¹, que regulam hipóteses de não incidência do imposto⁴⁸²:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I – quando efetuado para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II – quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso

⁴⁷⁸ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴⁷⁹ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴⁸⁰ “Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

⁴⁸¹ BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**.

⁴⁸² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 362-363.

I deste artigo, em decorrência de sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que forem conferidos.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

[...]

Esses dispositivos, na verdade, foram incorporados ao texto constitucional, que em seu art. 156, § 2º, inc. I⁴⁸³, determinada que esse imposto “não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”.

A partir da interpretação das mencionadas normas, nota-se que o fato gerador desse tributo é: 1) a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza; 2) a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por acessão física; 3) a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e 4) a cessão onerosa de direitos relativos à aquisição de bens imóveis⁴⁸⁴.

A função do ITBI é essencialmente fiscal, uma vez que busca auferir recursos financeiros para o Município⁴⁸⁵.

Por derradeiro, na dicção de Leandro Paulsen⁴⁸⁶, “diferentemente do que ocorre com o IPTU, para o ITBI não sobreveio autorização constitucional para a adoção de alíquotas progressivas, de maneira que persiste a vedação”.

2.3.2.3.3 O imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS

⁴⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 364.

⁴⁸⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1045-1046.

⁴⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 406.

⁴⁸⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. p. 413.

O art. 156, inc. III, da CRFB⁴⁸⁷ prevê a competência dos Municípios para a instituição de impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

A exceção feita pela expressão “não compreendidos no art. 155, II” diz respeito às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os quais, como visto anteriormente, estão abarcados pela incidência do ICMS⁴⁸⁸.

Infere-se, ainda, do aludido preceito constitucional, que caberá à lei complementar a definição dos serviços de qualquer natureza sujeitos à tributação. Essa lei, contudo, está atrelada necessariamente à base econômica “serviços de qualquer natureza”, sem poder definir, repita-se, como sujeitos ao ISS aqueles atribuídos à competência dos Estados. Observado, portanto, o determinado pela lei complementar federal, cumpri aos Municípios instituir o tributo⁴⁸⁹.

A estrutura normativa do ISS, em âmbito federal, encontra-se atualmente regulada pela Lei Complementar n. 116/2003⁴⁹⁰, que traz uma lista de serviços sujeitos à incidência do ISS. O imposto, além disso, também recebe influência do Decreto-lei n. 406/1968⁴⁹¹, o qual fora recepcionado pela CRFB e somente parcialmente revogado pela mencionada lei complementar⁴⁹². Em geral, as leis municipais limitam-se a reproduzir, na íntegra, a lista de serviços passíveis de tributação constante da lei complementar federal, o que evidencia sua importância normativa⁴⁹³.

Aliás, ressalta-se que, muito embora possa ou não o Município adotar todos os itens da lista de âmbito federal, não lhe será permitido a criação de serviços não previstos na Lei Complementar n. 116/2003, sob pena de afronta ao princípio da

⁴⁸⁷ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁴⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 364.

⁴⁸⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. p. 417.

⁴⁹⁰ BRASIL. Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1º de agost. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 21 abril 2017..

⁴⁹¹ BRASIL. Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 de dez. 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm. Acesso em: 21 abril 2017.

⁴⁹² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1008-1009.

⁴⁹³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. p. 417.

estrita legalidade tributária (CRFB, art. 150, I⁴⁹⁴; CTN, art. 97⁴⁹⁵)⁴⁹⁶.

O fato gerador do ISS, por conseguinte, é “a prestação – por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo – de serviços constantes da Lista anexa à LC n. 116/2003, a qual enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens”⁴⁹⁷.

Por fim, a função desse imposto é, em essência, fiscal. Mostra-se como importante fonte de receita tributária dos Municípios. Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁴⁹⁸, “embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer que o ISS seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante”.

2.3.3 A competência comum

Tem-se por competência comum aquela atribuída a todos os entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios⁴⁹⁹. Conforme disciplinado pelo art. 145, incs. II e III, da CRFB⁵⁰⁰ e arts. 77 e 81 do Código Tributário Nacional⁵⁰¹, essa competência diz respeito aos tributos contraprestacionais, quais

⁴⁹⁴ “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;

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁴⁹⁵ “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 arts. 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 art. 52, e do seu sujeito passivo

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

⁴⁹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1016-1017.

⁴⁹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1016.

⁴⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 412.

⁴⁹⁹ PALSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 86.

⁵⁰⁰ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁵⁰¹ “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público e específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à disposição.

[...]

sejam, taxas e contribuições de melhoria⁵⁰². Claudio Carneiro⁵⁰³ considera que aqui também se encaixa o art. 149, § 1º, da CRFB⁵⁰⁴ (ex.: contribuição previdenciária dos servidores do Estado do Rio de Janeiro).

2.3.4 A competência residual

A competência residual é, na lição de Leandro Paulsen⁵⁰⁵, “aquela atribuída à União para a instituição de tributos sobre base de cálculo distintas daquelas já estabelecidas no Texto Constitucional”.

Encontra amparo nos seguintes preceitos constitucionais:

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;

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I⁵⁰⁶.

Como se vê, a competência residual tem regime específico, regulado pelo supramencionado art. 154, inc. I, para os impostos, cujas regras também são

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

⁵⁰² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 117.

⁵⁰³ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 395.

⁵⁰⁴ “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 arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 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. [...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁵⁰⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 38.

⁵⁰⁶ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

aplicáveis às contribuições da seguridade social, em decorrência da remissão constante no citado art. 195, § 4º, também da CRFB⁵⁰⁷.

Pode-se, pois, nos termos dos dispositivos constitucionais, concluir que esse regime detém as seguintes características, nos dizeres de Claudio Carneiro⁵⁰⁸:

- a) instituir novos impostos;
- b) requisitos – Fato gerador novo, base de cálculo nova e lei complementar;
- c) competência da União;
- d) no caso das contribuições residuais, estas também devem respeitar a anterioridade nonagesimal, contida no § 6º do art. 195⁵⁰⁹.

É o que basta, por ora, para explicitar-se sobre o tema, que será resgatado, mais a frente, no capítulo 3.

2.3.5 A competência extraordinária

A competência extraordinária é a prevista no art. 154, II, da CRFB⁵¹⁰ por meio do qual se permitiu à União instituir “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”. O Código Tributário Nacional, por seu turno, também regula essa competência em seu art. 76⁵¹¹.

Nesse passo, o IEG poderá ser criado, na esteira do ressaltado por Eduardo Sabbag⁵¹², “na situação de beligerância, na qual se vir inserido o Brasil, com o intuito de gerar receitas extras à manutenção de nossas forças armadas”. Certo é, portanto, que o contexto autorizador de sua instituição é restritivo, ou seja,

⁵⁰⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 38.

⁵⁰⁸ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 397.

⁵⁰⁹ “Art. 195. [...]”

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁵¹⁰ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁵¹¹ “Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de 5 (cinco) anos, contados da celebração da paz” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

⁵¹² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 393.

pressupõe a existência ou iminência de guerra externa, de modo a afastar sua legitimidade no caso de mera guerra civil⁵¹³.

Ressalta-se, ainda, seu caráter necessariamente provisório, já que instituído em razão de uma situação (de guerra) excepcional, e, por isso, deve ser gradativamente extinto na medida da retomada da paz⁵¹⁴.

2.3.6 A competência especial

A competência especial diz respeito ao poder, da União, em instituir os empréstimos compulsórios (CRFB, art. 148⁵¹⁵) e as contribuições especiais (CRFB, art. 149⁵¹⁶). Justifica-se a adoção dessa classificação em razão da subsistência, durante longo período, de polêmica acerca da natureza tributária de ambas figuras trazidas pelo Constituinte⁵¹⁷.

Deixa-se, no entanto, de tecer maiores considerações acerca de ambas as espécies tributárias, uma vez que já foram tratadas anteriormente no presente estudo (subitens 2.2.4 e 2.2.5).

Poder-se-ia, ainda, explorar aqui neste capítulo outros elementos constantes do Sistema Tributário Constitucional, em especial as diversas limitações impostas pelo Constituinte ao poder de tributar. Para o presente estudo, contudo, considerou-se que os temas até aqui explorados são os que se mostram de crucial relevo à investigação do fenômeno da Tributação Ambiental. Escolhe-se, pois, apenas resgatar essas demais questões somente quando se mostrarem necessárias, a seguir, à investigação levada a cabo no próximo capítulo.

⁵¹³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 393.

⁵¹⁴ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 398.

⁵¹⁵ “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 art. 150, III, *b*” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁵¹⁶ “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 arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁵¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 389.

CAPÍTULO 3

A TRIBUTAÇÃO COMO MEIO DE TUTELA DO MEIO AMBIENTE

3.1 A EXTRAFISCALIDADE COM ÍNDOLE AMBIENTAL

3.1.1 Os aspectos gerais

Desenvolver a ideia da utilização do tributo como instrumento para a proteção do meio ambiente consiste, em essência, em visualizá-lo sob sua faceta extrafiscal (ordenatória), tema esse já tratado, de modo geral, no capítulo 2 (subitem 2.1.3).

Sabe-se, na linha do já desenvolvido nesse estudo, que a extrafiscalidade está presente quando o Estado utiliza os tributos como instrumento para alcançar finalidades regulatórias de condutas sociais, em matéria econômica, ambiental, política (administrativa, demográfica, sanitária, cultural) ou social⁵¹⁸. O ente tributante, assim, vale-se das diversas figuras tributárias como forma de intervir na direção da atividade econômica com o intuito de alcançar determinados objetivos almejados pela sociedade⁵¹⁹.

Essa extrafiscalidade não é um regime especial; apenas se orienta a fim de atingir outros interesses (sociais, políticos ou econômicos) por meio do direcionamento da atividade impositiva tributária⁵²⁰.

Aliás, a rigor, nas palavras de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas⁵²¹,

Não é o tributo que é extrafiscal; concretiza-se a extrafiscalidade com uma série de medidas que influenciam o comportamento humano, visando a determinados fins. O legislador, levando em conta esses fins, caracteriza os critérios definidores do tributo, mexendo no sistema de alíquotas, base de cálculo, outorgando isenções e outros benefícios.

⁵¹⁸ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 688.

⁵¹⁹ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 179.

⁵²⁰ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. p. 690.

⁵²¹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. p. 691.

Sob essa perspectiva, em âmbito ambiental, a orientação de condutas por meio da extrafiscalidade poderá ser perpetrada sob duas formas:

1) o manejo de tributos: com o emprego das diversas espécies de tributos, desestimula-se comportamentos ou atos que, embora lícitos, são considerados prejudiciais ao meio ambiente, ou, *contrario sensu*, por meio do manejo, em especial, do elemento quantitativo da regra matriz de incidência (base de cálculo e alíquota), instiga-se o comportamento do contribuinte de forma benéfica ao meio ambiente. Afinal, a caracterização de um tributo como extrafiscal não está atrelada apenas à sua finalidade delimitada na norma jurídica, mas, em essência, na sua estrutura impositiva utilizada justamente para promover ou desestimular uma determinada conduta;

2) o estabelecimento de incentivos fiscais: com a utilização de incentivos fiscais, pode-se fomentar o comportamento desejado por uma política tributária-ambiental (comissivo ou omissivo), de modo a atribuir-se consequências agradáveis ou por meio de sua facilitação. Isso pode ser feito por meio de subsídios, isenções, créditos especiais, dentre outras técnicas. Tratar-se-á mais à frente neste capítulo acerca das isenções, tema esse que se encontra dentro do âmbito do direito tributário, enquanto deixar-se-á de investigar as demais formas de incentivo, por estarem inseridas no âmbito do direito financeiro⁵²².

Antes de se adentrar ao estudo pormenorizadas dessas duas modalidades, delineia-se, a seguir, os princípios de índole tributária (limitadores do poder de tributar) e de índole ambiental que guardam relação direta com o fenômeno da Tributação Ambiental.

⁵²² MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 182.

3.1.2 Os princípios tributários limitadores do poder de tributar

3.1.2.1 O Princípio da Legalidade Tributária e Tipicidade

A exigência de legalidade da tributação encabeça a lista dos princípios constitucionais tributários. Encontra-se previsto, além de no art. 97 do Código Tributário Nacional⁵²³, no art. 150, inc. I, da CRFB⁵²⁴ da seguinte forma⁵²⁵:

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;
[...]

Prevalece, nesse caminhar, o desígnio do Legislador Constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio da lei⁵²⁶. Isso significar dizer que o tributo depende, necessariamente, de lei para ser instituído ou majorado. Afinal, como o tributo consiste em meio de invasão compulsória do patrimônio do contribuinte, nada mais democrático que isso ocorra por meio da vontade popular manifestada por meio de seus representantes no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas⁵²⁷.

A legalidade tributária (também denominada legalidade tributária estrita), contudo, não é suficiente para garantir a regularidade da tributação. É necessário ir além, com a ideia de tipicidade tributária (ou tipicidade serrada ou fechada), isto é, não basta a existência de situação hipotética prevista em lei (lei em sentido formal),

⁵²³ “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 arts. 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 art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquotas do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 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 (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

⁵²⁴ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁵²⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 133.

⁵²⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 64.

⁵²⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 65.

mas sim há de haver perfeita subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo da exação à norma.

Faz-se necessário, portanto: 1) que a figura tributária tenha seu conteúdo plenamente regulado em lei – abrangendo todos os elementos necessários à concretização da obrigação tributária (elementos da regra matriz de incidência, na forma tratada no subitem 2.1.2.2); 2) que o sujeito passivo da obrigação pratique a conduta prevista como fato gerador⁵²⁸.

Percebe-se, pois, que o princípio da legalidade, nas palavras de Roque Antonio Carrazza⁵²⁹, “não exige, apenas que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei”. É a denominada reserva absoluta de lei⁵³⁰.

Por outro lado, não há como se ignorar que esse princípio comporta exceções, nos estritos limites previstos na CRFB (não é dado ao legislador ordinário, por corolário lógico, criar outras além daquelas). Contudo, essa mitigação somente gira em torno da majoração dos tributos, dentro das hipóteses que se encontram previstas no § 1º do art. 153 da CRFB⁵³¹, mais precisamente em relação a alíquotas⁵³².

Ainda em âmbito constitucional, há exceção prevista no art. 177, § 4º, inc. I, b⁵³³, que, ao se tratar da CIDE-combustível incidente sobre a importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, bem como do gás natural, álcool e seus derivados, dispõe⁵³⁴:

Art. 177. [...]

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

⁵²⁸ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 456.

⁵²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 292.

⁵³⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 134.

⁵³¹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁵³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 214-215.

⁵³³ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁵³⁴ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 460.

I – a alíquota da contribuição poderá ser:

[...]

b) reduzida ou restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

Indesviável reconhecer-se, nesse contexto, a importância do presente princípio como balizador do fenômeno da Tributação Ambiental.

Destaca-se, nesse particular, que, no âmbito da Tributação Ambiental, é viável (e bem-vindo) que o elemento quantitativo do tributo possa ser ajustado de forma constante pela autoridade fiscal – dentro, por certo, dos critérios previamente determinados em lei – com o fim, por exemplo, que se permita que o poluidor pagador altere sua conduta e passe a não poluir⁵³⁵.

Certo é, pois, que a graduação do tributo ambiental há de ser flexibilizada, ou seja, fixada conforme parâmetros técnicos que considerem a eficácia ambiental (a permitir a adaptação do tributo aos problemas ambientais e à evolução do conhecimento científico) e a eficiência econômica desse instrumento⁵³⁶.

3.1.2.2 O Princípio da Isonomia ou da Igualdade

O princípio da isonomia encontra-se previsto no art. 150, inc. II, da CRFB⁵³⁷ segundo o qual é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrarem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos⁵³⁸.

Como destaca Eduardo Sabbag⁵³⁹, “enquanto o art. 5º expõe a temática da igualdade de modo genérico, o art. 150, II, CF, explora-a de modo específico, fazendo-a convergir para a seara da tributação”. Esse postulado proíbe o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou

⁵³⁵ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 201.

⁵³⁶ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 201.

⁵³⁷ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁵³⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 138.

⁵³⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 138.

equipolência. *Contrario sensu*, o princípio determina que haja tratamento desigual aos designais, na medida em que se desigualam, podendo, pois, o legislador escolher os critérios de *discrímen* geralmente aceitos⁵⁴⁰. Bem exemplifica a questão Hugo de Brito Machado⁵⁴¹, ao afirmar que, diante desse espírito, não se mostra contrária ao princípio da isonomia tributária a lei que concede isenção do imposto de renda sobre proventos da aposentadoria de portadores de doenças graves.

Luciano Amaro⁵⁴², sob essa perspectiva, entende que, dentro do âmbito tributário, deverão ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual *capacidade contributiva*, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.

No âmbito da Tributação Ambiental, no entanto, a utilização da capacidade contributiva como marco balizador do princípio da igualdade, pode-se mostrar complicada ou de toda inviável⁵⁴³. A respeito, ressalta Paulo Henrique do Amaral⁵⁴⁴:

[...] Entretanto, os tributos que possuem a poluição ambiental ou utilização de bens ambientais como hipótese de incidência tributária não guardam, necessariamente, vínculo com a capacidade econômica do poluidor-usuário. A tributação ambiental tem natureza extrafiscal, por realizar preceito consagrado constitucionalmente, qual seja, a proteção ambiental. A proteção ambiental legitima a utilização da poluição ou uso dos recursos ambientais como fato jurídico tributário e coloca a capacidade econômica como critério mínimo e máximo na fixação do valor da obrigação tributária, respeito ao mínimo vital e ao não-confisco.

Daí porque, também na visão de Carlos Eduardo Peralta Montero⁵⁴⁵, deve-se entender que o princípio da igualdade, no caso específico da Tributação Ambiental, permite uma carga tributária diferenciada, por meio de critérios outros, como por meio da progressividade, seletividade e essencialidade ambiental.

⁵⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 218.

⁵⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 218.

⁵⁴² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 160.

⁵⁴³ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 197.

⁵⁴⁴ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 82.

⁵⁴⁵ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 197.

Para ele⁵⁴⁶, portanto, o princípio da igualdade encontra-se evidenciado nos tributos ambientais por intermédio, por exemplo, da aplicação de alíquotas progressivas ou pela aplicação da seletividade, ao se distinguir produtos com incidência ambiental negativa a atrair uma carga tributária mais forte e, em contrapartida, produtos ecologicamente corretos a implicar a diminuição do tributo devido.

Tamanha é a importância da capacidade contributiva que se encontra erigida também como princípio constitucional, que se passa a investigar a seguir.

3.1.2.3 O Princípio da Capacidade Contributiva

Como visto anteriormente, o princípio da capacidade contributiva está intimamente atrelado ao da igualdade, mas com este, por certo, não se confunde. Na esteira do salientado por Eduardo Sabbag⁵⁴⁷,

Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de *justiça* para o Direito Tributário.

De acordo com o art. 145, § 1º, da CRFB⁵⁴⁸,

[...] 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.

Em razão, pois, desse princípio, o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na exata medida de sua capacidade econômica para contribuir⁵⁴⁹. O que se busca, na verdade, é preservar o

⁵⁴⁶ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 197.

⁵⁴⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 154.

⁵⁴⁸ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁵⁴⁹ PALSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. p. 49. BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

contribuinte, de forma a evitar que uma tributação excessiva (desproporcional à sua capacidade contributiva) possa comprometer os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, pois tudo isso tem o condão de relativizar a sua capacidade contributiva⁵⁵⁰.

Justamente, por isso, “sempre que possível”⁵⁵¹, nas palavras do próprio Constituinte, o imposto deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo da exação. A depender, entretanto, da caracterização de cada imposto ou da sua utilização com finalidades extrafiscais, esse princípio há de ser excepcionado⁵⁵².

O viés extrafiscal, essência da Tributação Ambiental, por conseguinte, “promoverá uma derrogação, ainda que parcial, do princípio da capacidade contributiva, respeitando-se, todavia, a área intangível e ‘blindada’ pelos limites impostos pelo mínimo vital e pela proibição do confisco”⁵⁵³. Afinal, tributar em excesso o contribuinte a ponto de impedi-lo de cumprir com sua obrigação tributária representa flagrante injustiça e incoerência de qualquer sistema tributário⁵⁵⁴.

Os supramencionados princípios, como visto, são limitadores ao poder de tributar. Demarcam, assim, as fronteiras através das quais não se poderá ultrapassar por meio da Tributação Ambiental, sob pena de sua ilegitimidade constitucional. Resta, ainda, a investigação do espírito a ser conferido a essa extrafiscalidade ambiental, evidenciado pelos princípios de direito ambiental sobre os quais se ancorará o Estado para, por intermédio de instrumentos fiscais, inibir condutas ambientalmente indesejáveis ou estimular comportamentos salutaros. É o que se fará a seguir.

3.1.3 Os princípios ambientais

3.1.3.1 Os Princípios do Poluidor-Pagador e do Usuário-Pagador

⁵⁵⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 162.

⁵⁵¹ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁵⁵² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 163.

⁵⁵³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 159.

⁵⁵⁴ AMARAL. Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. 87.

De acordo com o previsto pela Lei n. 6.938, de 31.8.1981⁵⁵⁵, a Política Nacional do Meio ambiente visará “a imposição, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos” e “à imposição ao poluidor pagador e ao predador” da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados (art. 4º, VII)⁵⁵⁶.

Para fins de tutela do meio ambiente, portanto, o princípio do usuário-pagador guarda relação com a premissa de que é o utilizador quem deve suportar o conjunto de custos destinados a tornar possível a utilização de certo recurso, além dos custos provenientes de sua própria utilização. Pretende, assim, que esses custos não sejam suportados nem por terceiros e nem pelo Poder Público, mas sim pelo seu usuário (utilizador)⁵⁵⁷.

Sob os auspícios do presente princípio, considera-se que o usuário do meio ambiente ou dos seus recursos ambientais não estará sujeito apenas a eventual responsabilidade de reparação do dano ambiental por suas atividades; deverá adotar mecanismos de prevenção com o objetivo de evitar, minimizar, neutralizar, reparar e compensar os danos ao meio ambiente. O usuário do meio ambiente, nesse caminhar, assumirá o ônus da precaução, como financiar pesquisas e estudos a fim de verificar os eventuais impactos ambientais de sua atividade (a curto, médio e longo prazos)⁵⁵⁸.

Ao lado do princípio do usuário-pagador, deve-se considerar a existência do princípio do poluidor-pagador, que obriga o poluidor a pagar pela poluição causada (ou que pode ser causada) ao meio ambiente⁵⁵⁹. Como bem destaca Paulo Affonso Leme Machado⁵⁶⁰, “o poluidor que usa gratuitamente o meio ambiente para nele lançar os poluentes invade a propriedade de todos os outros que não poluem, confiscando o direito de propriedade alheia”.

Esse princípio visa, do mesmo modo, então, à internalização dos custos externos da deterioração ambiental a acarretar uma maior prevenção e precaução, em razão do conseqüente maior cuidado com situações potencialmente poluidoras.

⁵⁵⁵ BRASIL. Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1968.

⁵⁵⁶ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. p. 83.

⁵⁵⁷ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. p. 83.

⁵⁵⁸ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. p. 118-119. Ainda sobre o tema, ADI n. 3.378, rel. Min. Carlos Britto, j. em 9.4.2008.

⁵⁵⁹ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. p. 83.

⁵⁶⁰ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. p. 83.

Parte-se da premissa que a disponibilidade de recursos naturais gratuitos levaria inexoravelmente à degradação ambiental⁵⁶¹.

Para o resguardo de ambos os princípios, poderá, dessa forma, o Estado adotar vários mecanismos – nas esferas administrava, civil e criminal – dentre os quais se encontram aqueles de cunho tributário-fiscal. Como esses princípios impõem ao usuário (em sentido amplo) e ao poluidor (em sentido estrito) a obrigação de assumir o ônus pela utilização do bem, além da precaução, prevenção, reparação e compensação do dano ambiental, certo é que a implementação de uma tributação de cunho ambiental – desde que constitucionalmente legítima – mostra-se com um dos meios ao alcance desse fim⁵⁶².

Na esteira do apontado por Paulo Henrique do Amaral

[...] o desenvolvimento de uma política ambiental eficiente passa pela estruturação não apenas da responsabilidade civil pelo dano ambiental, mas também por mecanismos de regulação administrativa, penal, tributária e econômica. Isso, entretanto, não quer dizer que a Tributação Ambiental represente a única ou a principal medida de proteção ambiental, mas sim que ela deverá cooperar com os diversos instrumentos de proteção ambiental com a finalidade de implementar e efetivar o desenvolvimento sustentável.

Esse tema, portanto, será, mais à frente, resgatado, ao analisar-se as diversas espécies tributárias de índole ambiental existentes no Sistema Tributário Constitucional, a fim de verificar a viabilidade ou não de se alcançar a concretização dos referidos princípios.

3.1.3.2 Os Princípios da Precaução e da Prevenção

Na esteira do salientado pelo Antônio Herman Benjamin⁵⁶³, “não resta dúvida de que os princípios da atuação preventiva e da precaução são, de fato, irmãos da mesma família, e pode-se dizer que ambos são os dois lados de uma mesma moeda”. Isso porque ambos são pontos relevantes da política ambiental, na

⁵⁶¹ BENJAMIN, Antônio Herman. *Direito Constitucional Ambiental Brasileiro*. p. 181.

⁵⁶² AMARAL, Paulo Henrique do. ***Direito Tributário Ambiental***. p. 119.

⁵⁶³ BENJAMIN, Antônio Herman. *Direito Constitucional Ambiental Brasileiro*. p. 171.

medida em que exercem relevantes funções na gestão de riscos ambientais⁵⁶⁴.

Muito embora detenham aparente similaridade (em razão de sua manifesta parentalidade), a distinção entre esses princípios reside na avaliação do risco ao meio ambiente⁵⁶⁵: o princípio da precaução incide quando há suspeita de uma atividade ser potencialmente lesiva ao bem ambiental, em razão de inexistir certeza científica de suas consequências⁵⁶⁶, enquanto o princípio da prevenção tem lugar diante da efetiva configuração do risco da atividade a obrigar o Poder Público e os particulares a tomar medidas prévias para evitar a ocorrência do dano ambiental⁵⁶⁷.

Em resumo, prevenção e precaução são institutos distintos, “pois as ações preventivas são requeridas quando há certeza do risco, enquanto que as medidas de precaução devem ser adotadas mesmo quando há dúvidas científicas sobre a existência do risco”⁵⁶⁸.

Na CRFB⁵⁶⁹, no já citado art. 225, *caput* (além do seu § 1º, inc. IV) há o acolhimento do princípio da prevenção, ao impor ao Poder Público e à coletividade o dever de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações⁵⁷⁰.

Esse princípio, aliás, restou incorporado ao texto da Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente, em seu Princípio 8º, da seguinte forma: “Para atingir o desenvolvimento sustentável e mais alta qualidade de vida para todos, os Estados devem reduzir e eliminar padrões insustentáveis de produção e consumo e promover políticas demográficas adequadas”⁵⁷¹.

Nesse contexto, em análise conjugada dos princípios de direito ambiental até aqui expostos, infere-se que deverá ser o poluidor quem haverá de assumir o

⁵⁶⁴ BENJAMIN, Antônio Herman. *Direito Constitucional Ambiental Brasileiro*. p. 171.

⁵⁶⁵ BENJAMIN, Antônio Herman. *Direito Constitucional Ambiental Brasileiro*. p. 171.

⁵⁶⁶ AMARAL, Paulo Henrique. *Direito Tributário Ambiental*. p. 151.

⁵⁶⁷ PAIVA, Paulo Alves da Silva. *Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental*. p. 70.

⁵⁶⁸ PAIVA, Paulo Alves da Silva. *Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental*. p. 71.

⁵⁶⁹ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

[...]” (BRASIL, República Federativa do. *Constituição da República Federativa do Brasil*).

⁵⁷⁰ PAIVA, Paulo Alves da Silva. *Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental*. p. 70.

⁵⁷¹ AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito Tributário Ambiental*. p. 152.

custo com a prevenção, cabendo-lhe adotar mecanismos de controle e eliminação da poluição produzidas em decorrência de sua atividade. Nada impede, de outro vértice, que o Estado se utilize da Tributação Ambiental como forma de impor ao poluidor a internalização das consequências negativas ambientais de sua atividade com o fim de corrigir falhas do mercado. Isso, por certo, incentivaria a aquisição de produtos e mecanismos efetivos no combate à poluição ou, *contrario sensu*, oneraria (e desestimularia) atividades agressivas ao meio ambiente⁵⁷².

Importante ressaltar, contudo, que a Tributação Ambiental jamais importará na exclusão de medidas regulamentadoras, a exemplo da fixação de quantidades de poluição permitida, da definição dos tipos de poluição a serem proibidos e permitidos, dos necessários licenciamentos ambientais, dos estudos de impacto ambiental, além, é claro, da eventual possibilidade de imposição de multas, sanções na esfera administrativa, civil e criminal. A técnica de tributação, nesse caminhar, há de ser utilizada de modo subsidiário e complementar a essas medidas⁵⁷³.

Sob a perspectiva dos aventados princípios tributários e ambientais (norteadores da política tributária nacional), passa-se, a seguir, a investigar a possibilidade de utilização das diversas espécies tributárias existentes no Sistema Tributário Constitucional brasileiro (já inicialmente exploradas no capítulo 2 de forma geral) e sua vocação para a tutela do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

3.2 AS ESPÉCIAS TRIBUTÁRIAS E ATUTELA DO MEIO AMBIENTE

3.2.1 Os aspectos gerais

A escolha da espécie tributária ou técnica fiscal pelo legislador não é questão a ser resolvida de forma única e genérica. Deverá, na verdade, ser perpetrada caso a caso, com base em parâmetros técnicos e de justiça tributária, além de considerar, como mote da extrafiscalidade, os princípios antes destacados.

⁵⁷² AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. p. 153.

⁵⁷³ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. p. 153.

Como bem pontua Carlos Eduardo Peralta Montero⁵⁷⁴, “em cada situação deverão ser ponderados os interesses existentes com o intuito de encontrar a solução mais eficiente. Cada instrumento tributário poderá ser eficiente dependendo de cada situação ambiental”.

Como visto no capítulo anterior, não há, no Sistema Tributário Constitucional brasileiro, previsão de tributo *stricto sensu* atrelado à tutela do meio ambiente. Além disso, não se pode ignorar que a CRFB é rígida e, em matéria tributária, sobremodo analítica (da forma como também foi exposto no capítulo 2). O Constituinte não só delimitou as espécies tributárias possíveis como também especificou (qualificou) todas as materialidades passíveis de incidência da exação tributária, restando para a União apenas a competência residual em matéria de impostos e contribuições⁵⁷⁵.

Nesse contexto, pretende-se, a seguir, analisar os diversos aspectos das espécies tributárias existentes para nelas identificar, dentro de seus diversos elementos, a respectiva vocação para a proteção ao direito fundamento ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Explorar-se-á, pois, o que pode ser feito pelo legislador infraconstitucional sem a necessidade de alteração dos preceitos constitucionais.

3.2.2 As espécies tributárias e a fiscalidade ambiental

3.2.2.1 Os Impostos

Antes de analisar o viés ambiental dos impostos já existentes, deve-se investigar a possibilidade de introdução de novas modalidades desse tributo, frente ao inscrito na CRFB, em razão da competência residual imposta à União.

⁵⁷⁴ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 236.

⁵⁷⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 102-103.

3.2.2.1.1 Os impostos residuais e a Tributação Ambiental

Conforme estudado no capítulo 2 (subitem 2.3.4), a CRFB estabelece, em seu art. 154, inc. I⁵⁷⁶, a competência residual da União para criar, por lei complementar, impostos não previstos no art. 153⁵⁷⁷, “desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”⁵⁷⁸.

Dessa forma, na esteira do preconizado pelo texto constitucional brasileiro, apenas a União teria a competência para instituir um imposto ambiental *stricto sensu*⁵⁷⁹. Os impostos, contudo, têm por característica essencial a sua não-vinculação à atividade estatal específica relativa ao contribuinte, de forma a inviabilizar a sua exigência distintamente de um ou outro sujeito passivo da obrigação tributária. Aliás, a cobrança dos impostos, a rigor, só poderá variar conforme critério de discriminação constitucionalmente estabelecido, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (CRFB, art. 145, § 1º⁵⁸⁰), o que impossibilita oscilações com parâmetro em qualquer outra variável, inclusive sua atividade (CRFB, art. 150, inc. II⁵⁸¹)⁵⁸².

⁵⁷⁶ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁵⁷⁷ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

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 da lei complementar.

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁵⁷⁸ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 243.

⁵⁷⁹ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 243.

⁵⁸⁰ “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” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁵⁸¹ “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;

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁵⁸² FERRAZ, Roberto. **Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil**. In:

Daí porque a exigência de impostos de modo diferenciado em decorrência da maior ou menor adequação da atividade do contribuinte a parâmetros de preservação ambiental seria tida, inevitavelmente, por inconstitucional por afronta aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva⁵⁸³.

De outro vértice, certo é que, dentro do âmbito dos impostos já existentes, há campo fértil de eleição extrafiscal, em especial no tocante aos tidos por indiretos (tratados no subcapítulo 2.2.1.2.3), incidentes sobre a produção e o consumo. Detêm essas exações aptidão para serem utilizadas como instrumento de tributação no campo ambiental, por meio de diversos mecanismos relacionados ao manejo dos elementos da regra matriz de incidência⁵⁸⁴. Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas⁵⁸⁵ traz alguns exemplos:

[...] por meio de mecanismos de graduações de alíquotas, reduções de base de cálculo e seletividade, isenções e restituições, dependendo da natureza dos produtos, visando a incrementar ou desestimular a produção dos que sejam poluidores ou cujo processo produtivo afete negativamente o ambiente.

A autora se refere, na espécie, à técnica da seletividade. Esse mecanismo representa mais um meio de exteriorização do postulado da capacidade contributiva, por meio da valorização da utilidade social do bem. Com base em dois permissivos constitucionais – CRFB, arts. 153, § 3º, inc. I, e 155, § 2º, inc. III⁵⁸⁶ – essa técnica de incidência é suscetível de utilização no IPI e no ICMS mediante a variação de alíquotas na razão direta da superfluidade do bem (menor alíquota para bens essenciais; maior alíquota para bens mais supérfluos). Isso significa dizer que a alíquota será maior na razão inversa da essencialidade (imprescindibilidade) do

TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 347.

⁵⁸³ FERRAZ, Roberto. **Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil**. p. 347.

⁵⁸⁴ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 696.

⁵⁸⁵ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. p. 696.

⁵⁸⁶ “Art. 153. [...]”

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

[...]

Art. 155. [...]”

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços;

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

bem⁵⁸⁷.

Em essência, portanto, como acentua Aliomar Baleeiro⁵⁸⁸, quanto mais sejam as mercadorias necessárias à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser as alíquotas desses dois impostos.

Essa seletividade mostra-se, assim, como instrumento, em potencial, para frear o consumo de bens indesejáveis ou menos necessários e liberar espaços para investimentos merecedores de apoio, o que permite também uma redistribuição de rendas e uma maior aproximação da Justiça Fiscal⁵⁸⁹.

Passa-se, pois, a seguir a analisar cada um dos impostos com índole de viabilização da tutela do meio ambiente.

3.2.2.1.2 Os impostos federais de natureza ambiental

3.2.2.1.2.1 O IR

De acordo com Paulo Alves da Silva Paiva⁵⁹⁰, o IR foi o primeiro tributo utilizado com propósitos ambientais no Brasil. Com a edição da Lei n. 5.106, de 2.9.1966, autorizou-se que os valores empregados em florestamento e reflorestamento fossem deduzidos da base de cálculo do IR devido pelas pessoas físicas e jurídicas. A rigor, essa redução tinha caráter de benefício fiscal com viés ambiental, revogado implicitamente pelo advento da Lei n. 9.532, de 12.10.1997, que, ao regular a matéria concernente às isenções fiscais, deixou de prever esse incentivo.

Desde então, a União passou a conceder incentivos fiscais sobre o IR como forma de estimular a inovação tecnológica e a melhoria da qualidade e competitividade dos produtos brasileiros, mas não se focou para políticas de

⁵⁸⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 185.

⁵⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 490.

⁵⁸⁹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 697.

⁵⁹⁰ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 108.

promoção do meio ambiente na instituição desse tributo⁵⁹¹.

De todo modo, não restam dúvidas acerca da possibilidade de o IR, nas palavras de Roque Antonio Carrazza⁵⁹², “ser posto a serviço da extrafiscalidade”.

Mais especificamente no tocante à extrafiscalidade de cunho ambiental, destaca o referido autor⁵⁹³:

De fato, viria ao encontro da idéia de preservação ambiental lei que permitisse fossem deduzidas da base de cálculo do IR as despesas da pessoa jurídica com o tratamento do lixo industrial, com a conservação de imóveis revestidos de vegetação arbórea (declaração de preservação permanente ou perpetuada, nos termos do art. 6º do Código Florestal) e com aquisições de equipamentos e máquinas que impedem a contaminação de rios ou da atmosfera (catalisadores, filtros etc.), de produtos ecologicamente corretos (por exemplo, biodegradáveis), de materiais fabricados com a reciclagem de resíduos industriais ou que não causam danos à camada de ozônio, de bens não-descartáveis (copos de vidro, talheres de metal), de dínamos (no lugar das pilhas comuns, que, lançadas no meio ambiente, acabam por degradá-lo).

O jurista ainda vai além, ao sugerir a alteração do IR para que se permitisse a dedução de despesas com: 1) a preservação do meio ambiente; 2) a urbanização de bairros, a recuperação de águas poluídas, 3) a conservação de bens de valor histórico, artístico ou cultural; e 4) a manutenção de praças, parques e jardins públicos⁵⁹⁴.

3.2.2.1.2.2 O ITR

Conforme estudado no capítulo 2 (subitem 2.3.2.1.6), o ITR, de competência privativa da União (CRFB, art. 153, inc. VI⁵⁹⁵), tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza localizado fora

⁵⁹¹ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 108.

⁵⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 145.

⁵⁹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. p. 145.

⁵⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. p. 146.

⁵⁹⁵ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI – propriedade territorial rural

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

da zona urbana do município. O contribuinte desse imposto é o proprietário do bem, o titular de seu domínio útil ou o possuidor a qualquer título⁵⁹⁶.

Apesar de ser tido como um imposto real (na forma tratada no subitem 2.2.1.2.5), a CRFB⁵⁹⁷ permite a utilização de alíquotas progressivas desse imposto, como modo de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, inc. I)⁵⁹⁸.

O aludido preceito constitucional, portanto, ampara tanto a estipulação de alíquota maior à medida que aumenta a base de cálculo (progressividade), como também o emprego extrafiscal do ITR. Permite, assim, que seja mais onerado pela exação o proprietário que não confira destinação econômica ao seu imóvel rural ou que não o faça na extensão e com a eficiência adequadas, de modo a deixar de obter a produtividade que dele se possa esperar⁵⁹⁹.

Dentro do campo dos incentivos fiscais relacionados ao ITR, a União, por meio da Lei n. 9.393, de 19.12.1996⁶⁰⁰, concedeu inúmeras isenções com caráter ambiental, contemplando, de acordo com Paiva⁶⁰¹, as seguintes áreas:

- a) áreas de preservação permanente e de reserva legal;
- b) áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas;
- c) áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal;
- d) áreas sob regime de servidão florestal ou ambiental;
- e) áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração.

Esse benefício é concedido por meio da retirada dessas glebas como área tributável, para fins de apuração da base de cálculo do tributo⁶⁰².

⁵⁹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1096-1097.

⁵⁹⁷ “Art. 153. [...]”

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁵⁹⁸ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 111.

⁵⁹⁹ MELO, José Eduardo Soares de; PALSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 228.

⁶⁰⁰ BRASIL. Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

⁶⁰¹ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 111.

⁶⁰² PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 111-112.

3.2.2.1.2.3 O II e o IE

Conforme já citado no capítulo 2 (subitens 2.3.2.1.1 e 2.3.2.1.2), os impostos que gravam o comércio exterior, de competência privativa da União (CRFB, art. 153, incs. I e II⁶⁰³) têm na extrafiscalidade sua natureza essencial, já que são utilizados, principalmente, como instrumentos de proteção da economia. Em razão da dinâmica das atividades relacionadas ao comércio exterior e à indústria nacional, mitiga-se os princípios constitucionais da anterioridade⁶⁰⁴ e da legalidade tributária, de modo a permitir-se a majoração de suas alíquotas, a qualquer tempo, e sem a necessidade de lei específica⁶⁰⁵.

Mostram-se, pois, muito mais importantes como mecanismos de proteção da indústria e do comércio nacionais do que como instrumento de recursos financeiros para o Tesouro Nacional. Afinal, caso não existissem esses dois tipos de impostos, em especial o II, os produtos industrializados brasileiros, em sua grande maioria, não teriam condições de competir com seus similares produzidos em outros países⁶⁰⁶.

No que diz respeito ao II, não há óbices para a atribuição de viés ambiental à exação. É possível, portanto, que seja levado em consideração, por exemplo, o potencial poluidor de cada produto importado para fins de fixação do elemento quantitativo de sua regra matriz de incidência (para a averiguação do valor a ser pago pelo tributo), em especial no estabelecimento de sua alíquota⁶⁰⁷.

⁶⁰³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

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

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁶⁰⁴ Adota-se, no presente estudo, a concepção de princípio da anterioridade, como marco teórico, de Claudio Carneiro: “O princípio da **anterioridade** tributária é corolário do princípio da segurança jurídica e, por isso, também é chamado de princípio da **não surpresa** ou da **eficácia diferida**, porque permite um planejamento das atividades econômicas por parte do contribuinte, evitando que seja surpreendido por um tributo recém-criado ou recém-majorado, que produzirá efeitos *a posteriori*. A anterioridade nada mais é do que um prazo entre a data da publicação da lei e a cobrança do tributo que foi instituído ou majorado. Esse prazo pode ser: a) 90 dias; b) exercício financeiro (vale lembrar que o art. 34 da Lei n. 4.320/64 determina o ano financeiro como sendo entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano); c) exercício financeiro e 90 dias, ou seja, as duas regras em conjunto” (CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. p. 462-463. Com grifo no original).

⁶⁰⁵ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 113.

⁶⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 309.

⁶⁰⁷ SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. p. 148.

Acerca do tema, pontua Jorge Henrique de Oliveira Souza⁶⁰⁸:

A União, competente para instituir o imposto de importação, deve levar em conta, a nossa sentir, no momento da fixação das alíquotas de cada produto importado, não apenas o potencial poluidor decorrente da utilização desse produto (resíduos, sua decomposição, embalagens, possibilidade de reaproveitamento), o qual traz impacto para os ecossistemas nacionais, mas ponderar também em que condições são produzidos esses produtos, dado que praticamente todos os impactos ambientais atingem, de alguma forma, em maior ou menor escala, todo o planeta terra.

Paiva⁶⁰⁹ vai além, ao sugerir a definição das alíquotas do II em função dos certificados de gestão ambiental concedidos por organismos nacionais ou internacionais, a exemplo do ISO 14000. Esse certificado avalia fatores ligados ao meio ambiente, como o cumprimento da legislação ambiental e o diagnóstico de impacto ambiental.

Em relação ao IE, muito embora também seja possível a atribuição de caráter ambiental, na aferição do valor devido da exação, mostra-se improvável e pouco efetiva a sua implementação, já que vai de encontro às políticas de desoneração das exportações. Pode, inclusive, gerar efeitos danosos à competitividade dos produtos nacionais, de forma a comprometer o comércio exterior⁶¹⁰.

3.2.2.1.2.4 O IPI

O IPI, também de competência privativa da União (CRFB, art. 153, inc. IV⁶¹¹), abrange, na condição de base econômica tributável, as operações com produtos industrializados (na esteira do já investigado no subcapítulo 2.3.2.1.4). É exação que grava, portanto, a produção, de forma a alcançar o negócio jurídico (operação) que tenha por objeto qualquer bem (produto) decorrente de processo de

⁶⁰⁸ SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. p. 148.

⁶⁰⁹ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 114.

⁶¹⁰ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 114.

⁶¹¹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos industrializados;

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

industrialização promovido por um dos contraentes. Diz-se, assim, que a incidência do tributo pressupõe: 1) a industrialização; e 2) a saída do produto do estabelecimento industrial⁶¹².

Em razão de seu caráter essencialmente extrafiscal (como visto acima), a CRFB é, nas palavras de Paulsen e Melo⁶¹³, “categórica ao determinar a observância da técnica da seletividade na instituição do IPI”. Isso significa dizer que o legislador infraconstitucional, ao instituir esse tributo, deve adotar uma tributação diferenciada de acordo com a qualidade do objeto tributado⁶¹⁴.

Pretende, nesse caminhar, o Constituinte que esse tributo seja dotado de função extrafiscal proibitiva, ou seja, deve tributar mais pesadamente os artigos supérfluos (ou de luxo), como os perfumes, além daqueles cujo consumo seja desaconselhável, como as bebidas e cigarros⁶¹⁵. Porém, conforme adverte Hugo de Brito Machado⁶¹⁶, até hoje “parece que essa função ‘proibitiva’ jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de beber ou fumar porque a bebida ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto”.

De todo modo, admite-se, por meio da existência desse princípio, imposto incisivamente pelo texto constitucional, a possibilidade de atribuir finalidade ambiental a este tributo. Com base nesse espírito, aliás, que, por meio do Decreto n. 755, de 19.2.1993⁶¹⁷, a União estabeleceu alíquotas reduzidas para veículos automotores movidos a álcool, enquanto fixou alíquotas maiores para os veículos movidos a gasolina⁶¹⁸.

Dessa forma, em vista ao princípio da seletividade, de imposição taxativa e obrigatória para o IPI (CRFB, art. 153, § 3º, inc. I⁶¹⁹), há suporte constitucional para

⁶¹² MELO, Jorge Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p. 109.

⁶¹³ MELO, Jorge Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p. 114.

⁶¹⁴ MELO, Jorge Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p. 114.

⁶¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 335.

⁶¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 335.

⁶¹⁷ BRASIL. Decreto n.º 755, de 19 de fevereiro de 1993. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 de fev. 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0755.htm. Acesso em: 22 abril 2017.

⁶¹⁸ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 113.

⁶¹⁹ “Art. 153. [...]”

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

que o legislador infraconstitucional escolha alíquotas menores para produtos de menor impacto ambiental e alíquotas maiores para produtos cujo impacto ecológico seja alto⁶²⁰.

3.2.2.1.3 Os impostos estaduais de natureza ambiental

3.2.2.1.2.1 O ICMS

Na lição de Fernando Facury Scaff e Lise Vieira da Costa Tupiassu⁶²¹, o ICMS tido por ecológico tem sua origem relacionada à busca de alternativas para o financiamento público em municípios cujas restrições ao uso do solo são fortes empecilhos ao desenvolvimento de atividades econômicas clássicas.

Muito embora denominado ICMS ecológico, a rigor, este não consiste em uma técnica de tributação propriamente dita, mas sim de repartição de receita a desembocar no direito financeiro (e não no direito tributário). Com amparo no art. 158, parágrafo único, inc. II, da CRFB⁶²² e na Lei Complementar n. 63, de 11.1.1990⁶²³, trata-se de mecanismo que permite destinar, por meio de lei estadual, uma parcela maior do ICMS para os municípios que venham a implementar políticas ambientais⁶²⁴.

De acordo com Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁶²⁰ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 113.

⁶²¹ 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. p. 735.

⁶²² “Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

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

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionados 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” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁶²³ BRASIL. Lei Complementar n.º 63, de 11 de janeiro de 1990. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 12 de jan. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp63.htm. Acesso em: 22 abril 2017.

⁶²⁴ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 116-117.

Ferreira⁶²⁵, com base nos aludidos permissivos normativos, vários entes estaduais, após a iniciativa pioneira do Estado do Paraná, em 1991⁶²⁶, têm implementado o ICMS Ecológico⁶²⁷. E enumeram essas iniciativas:

Verificada a experiência positiva do Paraná, o modelo passou a ser desenvolvido em outros Estados da Federação, como São Paulo, em 1993, Minas Gerais, em 1995, Rondônia, em 1996, Amapá, em 1996, Rio Grande do Sul, em 1997, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, em 2001, Pernambuco, em 2001, Tocantins, em 2002. No Estado do Rio de Janeiro, o tema acabou sendo aprovado pela Assembleia Legislativa em setembro de 2007, tendo a referida lei sido sancionada pelo Governador Sergio Cabral em outubro do mesmo ano⁶²⁸.

Percebe-se, pois, que a política fundamentadora do ICMS Ecológico evidencia clara intervenção positiva do Estado (conforme tratado no capítulo 1), “como um fator de *regulação não coercitiva*, através da utilização de uma forma de subsídio, tal como um incentivo fiscal intergovernamental”⁶²⁹. Esse incentivo mostra-se como forte instrumento econômico extrafiscal com o fim de alcançar a finalidade constitucional de preservação do meio ambiente, promovendo, do mesmo modo, a justiça fiscal. Estimula, por certo, a ação voluntária dos municípios em buscarem um aumento de receita por intermédio da busca pela melhoria da qualidade de vida de suas populações⁶³⁰.

A implementação do ICMS Ecológico, ademais, não exige complexas alterações legislativas. Afinal, basta a modificação ou criação de lei estadual, uma vez que, como dito acima, os princípios basilares de repartição financeira já se encontram inscritos na CRFB e na maioria das Constituições Estaduais⁶³¹.

⁶²⁵ FERREIRA, Renata Marques; FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Direito Ambiental Tributário**. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 151.

⁶²⁶ Com fundamento no art. 132 da Constituição Estadual do Estado do Paraná e Lei Complementar n. 59, de 1º de outubro de 1991.

⁶²⁷ Ainda de acordo com Fiorillo e Ferreira, “a experiência que atualmente se verifica no Estado do Paraná se direciona com o estabelecimento das chamadas áreas de Reservas Particulares do Patrimônio Cultural (RPPNs). Nesse Estado, parte do valor transferido ao Município a título de ICMS ecológico é repassado ao proprietário das RPPN” (FERREIRA, Renata Marques; FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Direito Ambiental Tributário**. p. 151).

⁶²⁸ FERREIRA, Renata Marques; FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Direito Ambiental Tributário**. p. 152-153.

⁶²⁹ SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação e Políticas Públicas: o ICMS Ecológico**. p. 735.

⁶³⁰ SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação e Políticas Públicas: o ICMS Ecológico**. p. 735.

⁶³¹ SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação e Políticas Públicas: o**

Além dessa possibilidade de repartição do ICMS aos Municípios, os Estados e o Distrito Federal, ainda, detêm a alternativa de utilização desse tributo como importante instrumento a estimular a prática de comportamentos ambientais, na medida que este incide (conforme inicialmente investigado no subitem 2.3.2.2.2) sobre operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal⁶³².

Como destacado no subcapítulo anterior, esse imposto, cujo fato gerador é representado por uma gama variada de exteriorizações de riqueza, é regido pelo princípio da seletividade. Esse princípio, inscrito no art. 155, § 2º, da CRFB⁶³³, permite a fixação de alíquotas, pelos Estados, de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços submetidos a essa exação⁶³⁴.

De modo mais específico, Jorge Henrique Souza⁶³⁵ considera que o princípio da seletividade (essencialidade) permite uma diferenciação de alíquotas, inclusive, entre produtos igualmente essenciais, as quais seriam fixadas em função do impacto ambiental que acarretam, seja na produção, na comercialização ou mesmo no consumo dos bens. E acrescenta:

[...] o ICMS sobre operações mercantis, distinguindo os produtos que não provocam impacto ambiental, quer no processo produtivo, quer na sua comercialização/transporte ou no consumo final, pode ser utilizado como instrumento de alcance de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, pela aplicação do princípio da essencialidade⁶³⁶.

Ademais, dentro do campo do princípio da não-cumulatividade⁶³⁷ (CRFB, art.

ICMS Ecológico. p. 736.

⁶³² NASCIMENTO, Rafael do; ROBL, Ronan Saulo. **A Tributação Ambiental como Instrumento Auxiliar do Desenvolvimento Sustentável**. Artigo não publicado, apresentado para a disciplina “Estado Contemporâneo e Direito Ambiental (Seminário)”, lecionado pelo Professor Gabriel Real Ferrer. p. 15.

⁶³³ Vide nota de rodapé 429.

⁶³⁴ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 116-117.

⁶³⁵ SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 168.

⁶³⁶ SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 168-169.

⁶³⁷ Adota-se, no presente estudo, a concepção de princípio ou técnica da não cumulatividade, como marco teórico, de Eduardo Sabbag: “[...] esse princípio vem regulado no art. 19 da Lei Complementar n. 87/96. O ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Podemos, ainda, entender a regra constitucional da não cumulatividade como o postulado em

155, § 2º, inc. I⁶³⁸), podem, do mesmo modo, os Estados e o Distrito Federal conceder benefícios para aqueles que operem produtos sustentáveis ou utilizem meio de transporte menos impactante ao meio ambiente. É justamente sob esse espírito que o Regulamento do ICMS de Santa Catarina⁶³⁹ prevê a concessão de aproveitamento de crédito presumido nas saídas de produtos industrializados “em cuja fabricação haja sido utilizado material reciclável correspondente a, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento) do custo da matéria prima” (Anexo II, art. 21).

3.2.2.1.2.2 O IPVA

Na esteira do destacado no capítulo anterior (subitem 2.3.2.2.3), o IPVA, de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie (automóvel, motocicleta, caminhão, ect)⁶⁴⁰. As suas alíquotas, por sua vez, são fixadas com base no ano de fabricação, na marca e no modelo do veículo, enquanto a base de cálculo é determinada no exato valor do bem⁶⁴¹.

Nos termos do art. 155, § 6º, incs. I e II, da CRFB⁶⁴², ademais, as alíquotas do imposto: 1) terão seu patamar mínimo fixado pelo Senado Federal (inc. I); e 2) poderão ser fixadas em decorrência do tipo e utilização do veículo, do qual se

que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito ‘cascata’, decorrente da incidência do *imposto sobre imposto*, ou *sobreposição de incidências*” (SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1070).

⁶³⁸ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – serão não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁶³⁹ BRASIL. Estado de Santa Catarina. **Regulamento do ICMS**. Decreto n.º 2.870, de 27 de agosto de 2001. Diário Oficial do Estado de Santa Catarina, SC, 28 de agost. 2001. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm. Acesso em: 23 abril 2017.

⁶⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1085.

⁶⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 396.

⁶⁴² “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

infere uma latente extrafiscalidade⁶⁴³.

Acerca do tema, ressalta Eduardo Sabbag⁶⁴⁴:

[...] Ademais, poderá o IPVA ter alíquotas diferenciadas em função do *tipo e utilização* do veículo, do que se depreende uma *latente* progressividade ao imposto em comento (art. 155, § 6º, I e II, CF). Frise-se que tal progressividade *não* é explícita no texto constitucional, como o é para o IPTU, IR e ITR, parecendo-nos mais o IPVA um imposto que se sujeita à extrafiscalidade, assumindo função regulatória, do que, propriamente, um gravame progressivo.

Nesse passo, justamente em razão dessa índole regulatória, conferida implicitamente pelo texto constitucional, alguns entes estaduais passaram a utilizar o IPVA para atingir finalidades ambientais, em especial com a adoção de alíquotas diferenciadas de acordo com o potencial de poluição do veículo, que varia segundo o tipo de combustível empregado. O Estado de São Paulo assim o fez, com a edição da Lei n. 13.296, de 23.12.2008, mediante o estabelecimento de alíquota de 3% para veículos movidos a álcool, gás natural ou eletricidade e de 4% para veículos movidos a combustíveis derivados do petróleo⁶⁴⁵.

Pode-se, ainda, citar, como exemplo, outros Estados que também tomaram a mesma iniciativa: 1) o Estado do Paraná, com a escolha de alíquota de 1% para veículos movidos a gás natural e de 2.5% para os demais combustíveis (Lei Estadual n. 14.558, de 15.12.2004); 2) o Estado de Minas Gerais, com o estabelecimento de redução de 30% na base de cálculo em veículos movidos a álcool (Lei Estadual n. 14.937, de 23.12.2003); e 3) os Estados de Piauí (Lei Estadual n. 4.548, de 30.12.1992), Maranhão (Lei Estadual n. 5.594, de 30.12.1992) e Ceará (Lei Estadual n. 12.023, de 20.11.1992), com a isenção do pagamento do imposto em veículos movidos a eletricidade.

Conforme destaca Paulo Alves da Silva Paiva⁶⁴⁶, apesar de o tipo de combustível ser o elemento mais comumente utilizado para atribuir finalidade de tutela ambiental à cobrança do IPVA, “existem outros parâmetros que poderiam se prestar aos mesmos propósitos, como a utilização antipoluição ou o local onde o

⁶⁴³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1088.

⁶⁴⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1088.

⁶⁴⁵ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 123.

⁶⁴⁶ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 123.

veículo será utilizado”.

3.2.2.1.4 Os impostos municipais de natureza ambiental

3.2.2.1.4.1 O IPTU

Na forma inicialmente investigada no capítulo 2 (subcapítulo 2.3.2.3.1), o IPTU pode ser utilizado, por meio do permissivo disposto no art. 182, § 4º, II, da CRFB⁶⁴⁷, como forma de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos cujos fins são meramente especulativos, a dificultar o crescimento normal das cidades, mediante a implantação de alíquotas progressivas no tempo para terrenos ociosos⁶⁴⁸.

Trata-se de seu viés extrafiscal advindo da premissa de que a propriedade – na condição da revelação de riqueza capaz de ensejar a sujeição do seu titular a esse imposto⁶⁴⁹ – há de atender à sua função social (CRFB, arts. 5º, XXII e XXIII, 170, III, 184 e 186⁶⁵⁰), motivo pelo qual o seu exercício deve estar em

⁶⁴⁷ “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:

[...]

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁶⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 399.

⁶⁴⁹ MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p. 366-367.

⁶⁵⁰ “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, 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 tratamento humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

III – função social da propriedade;

[...]

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

[...]

sintonia com as suas finalidades econômicas e sociais, preservando a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico”, de forma a evitar “a poluição do ar e das águas⁶⁵¹.

Passa-se, pois, a estudar mais detidamente o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência do IPTU, em especial, as suas alíquotas, que, de acordo com o texto constitucional, detêm nitidamente vocação para a tutela do meio ambiente (em especial o meio ambiente artificial⁶⁵²).

3.2.2.1.4.1.1 A progressividade

O aspecto quantitativo da regra matriz de incidência dos tributos, como visto, resume-se em geral no binômio base de cálculo e alíquota. No caso do IPTU, a sua base de cálculo é o valor venal do bem imóvel, não se computando, nos termos do art. 33 do Código Tributário Nacional⁶⁵³, o *quantum* relativo aos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade⁶⁵⁴.

Como se vê, a destinação e o uso conferidos ao imóvel não surtem qualquer efeito na obtenção da base de cálculo desse imposto. Situação diferente é encontrada na busca pela alíquota a ser aplicada à referida exação⁶⁵⁵.

As alíquotas do IPTU são fixadas por lei municipal, que não poderá estipulá-las em percentuais exorbitantes, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva a implicar o confisco do imóvel. Como bem exemplificam

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” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁶⁵¹ MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p. 360.

⁶⁵² A concepção de meio ambiente artificial foi explorada no subitem 1.1.1 do presente estudo.

⁶⁵³ “Art. 33. A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade” (BRASIL, República Federativa do. **Código Tributário Nacional**).

⁶⁵⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 1000.

⁶⁵⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007. p. 465.

Paulsen e Melo⁶⁵⁶, “realmente, enquanto a alíquota de 2% (dois por cento) sobre o valor venal revela-se razoável, a alíquota de 20% (vinte por cento) terá o efeito de acarretar a perda do imóvel no prazo de 5 (cinco) anos”.

No que diz respeito a essa grandeza dimensional do fato gerador do IPTU, a CRFB⁶⁵⁷, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 29, de 13.9. 2000, assim a regulou:

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 art. 182, § 4º, inc. II, o imposto previsto no inciso I poderá:
I – ser progressivo em razão do valor venal do imóvel; e
II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Extrai-se do aludido preceito constitucional que, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inc. III, da CRFB⁶⁵⁸, pode a alíquota ser fixada pelo legislador municipal, de duas formas: 1) de maneira progressiva em razão do valor venal do imóvel; e 2) em percentuais diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel⁶⁵⁹.

A progressividade fiscal, disposta no supramencionado inc. I do § 1º do art. 156 da CRFB, tem seu amparo no § 1º do art. 145 da CRFB⁶⁶⁰ segundo o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”⁶⁶¹. Relaciona-se, pois, diretamente aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco, pois preceitua que a carga tributária deve ser maior para

⁶⁵⁶ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p. 374.

⁶⁵⁷ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁶⁵⁸ “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 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:

[...]

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁶⁵⁹ MELO, José Eduardo de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p. 374.

⁶⁶⁰ BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁶⁶¹ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 136.

aqueles contribuintes que revelam superior riqueza⁶⁶². Daí porque, na lição de Carrazza⁶⁶³, “com a vigência da nova Carta, o proprietário de amplo e luxuoso imóvel, situado em bairro residencial, deve proporcionalmente ser mais tributado, via de IPTU, do que o proprietário de casa modesta, localizada em bairro fabril”.

Saliente-se que, ainda conforme Carrazza⁶⁶⁴, a capacidade contributiva, para fins de fixação de alíquotas progressivas do IPTU, deve ser aferida em decorrência do próprio imóvel (sua localização, dimensões, luxo e características), mas jamais em relação ao patrimônio (fortuna em dinheiro) de seu proprietário. Isso porque esse tributo não incide sobre o patrimônio do contribuinte, mas sim sobre sua propriedade, motivo pelo qual não pode estar a ele atrelado.

A progressividade no tempo, por seu turno, foi alvo de calorosas discussões. Isso ocorreu, em especial, diante das reiteradas tentativas dos Municípios de criar alíquotas mais elevadas para terrenos ociosos e não residenciais, sem a existência do respectivo plano diretor, o que, por força do art. 182, § 1º, da CRFB⁶⁶⁵, é obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes. Essa forma de tributação foi adotada em São Paulo, assim como em diversos outros Municípios brasileiros⁶⁶⁶.

Muito embora o Tribunal de Justiça de São Paulo, ao se manifestar sobre essa técnica de tributação, considerou legítima a gradação adotada de acordo com o valor dos imóveis, sob o fundamento de que essa distinção não afrontaria o princípio constitucional da isonomia tributária⁶⁶⁷, o Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo a reputou inconstitucional, de modo a amparar a edição de seu enunciado da Súmula 43⁶⁶⁸.

⁶⁶² MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p. 366-372.

⁶⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário constitucional**. 28. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 124.

⁶⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 2012. p. 124.

⁶⁶⁵ “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 da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

[...]

§ 2º A propriedade urbana cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁶⁶⁶ MELO, José Eduardo de; PALSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p. 374-378.

⁶⁶⁷ ADI n. 14.927-018, Pleno, julgado em 7.6.95.

⁶⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, chamado a decidir a respeito da questão, sedimentou, por meio do enunciado n. 668 da Súmula, o entendimento segundo o qual “é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, alíquotas progressivas do IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana” ⁶⁶⁹.

O Pretório Excelso, portanto, considerou legítima, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, apenas a progressividade extrafiscal prevista no já citado inc. II do § 4º, do art. 182 da CRFB⁶⁷⁰.

3.2.2.1.4.1.2 A diferenciação

Ainda conforme inscrito no art. 156, § 1º, inc. II, da CRFB, as alíquotas do IPTU podem ser fixadas de forma diferente com base na localização e no uso do imóvel. É justamente por meio desse permissivo constitucional que se extrai o viés manifestamente extrafiscal da alíquota do IPTU do qual se retira sua vocação para a tutela do meio ambiente (em especial do meio ambiente artificial).

A técnica da diferenciação é bem delimitada por Aires F. Barreto⁶⁷¹:

[...] Ocorre a *diferenciação* quando são estabelecidas alíquotas distintas para diferentes tipos ou espécies em que se classificam os bens econômicos, sem levar em conta a grandeza do seu valor. É o que acontece, por exemplo, quando a lei estabelece alíquotas diferentes para o IPTU conforme a espécie do imóvel: construído ou não construído, residencial, comercial, industrial, especial; ou, ainda, quando estabelece alíquotas diversas para o ICMS, conforme o tipo de mercadoria. Nesses casos, há apenas mera diferenciação e não-progressão, porque todos que se encontram dentro da mesma categoria ficam sujeitos à mesma carga tributária; vale dizer, dentro de cada tipo, a alíquota é invariável. Essa carga tributária só serão diferente, por exemplo, para imóveis de tipos (classes) diversos.

Percebe-se, pois, que, diferente da progressão – em que: (a) há o crescimento das alíquotas correlativamente ao (b) crescimento da grandeza ou da intensidade de um mesmo fator ou de aspecto do fato tributável⁶⁷² – a diferenciação consubstancia-se em mera variação de alíquotas em razão das diferentes espécies

p. 375.

⁶⁶⁹ MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. p. 375.

⁶⁷⁰ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. p. 137.

⁶⁷¹ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 274.

⁶⁷² BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. p. 274.

do fato tributário, independentemente de sua expressão econômica⁶⁷³.

Esse mecanismo de tributação, a propósito, foi levado à apreciação do Supremo Tribunal Federal, que o considerou legítimo, inclusive antes do advento da Emenda Constitucional n. 29/2000 (e, por corolário lógico, depois de sua edição):

I) DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. INSTITUIÇÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. IMÓVEL NÃO EDIFICADO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 24.11.2008.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que a instituição de alíquotas diferenciadas em razão de estar ou não edificado o imóvel urbano não se confunde com o instituto da progressividade, razão pela qual não se divisa a alegada ofensa à Constituição Federal. Agravo regimental conhecido e não provido⁶⁷⁴.

II) AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. MUNICÍPIO DE ARACAJU. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS CONFORME A DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. CONSTITUCIONALIDADE. PROGRESSIVIDADE. COBRANÇA PELA ALÍQUOTA MÍNIMA.

1. A diversidade de alíquotas de IPTU – decorrentes de o imóvel ser residencial, não residencial, edificado ou não edificado - não viola a Constituição Federal. Precedentes.

2. Verificada a inconstitucionalidade da cobrança progressiva do IPTU, deve incidir, no caso, a alíquota mínima prevista na legislação municipal vigente à época do fato gerador, conforme a destinação do imóvel.

3. Agravo regimental não provido⁶⁷⁵.

III) TRIBUTÁRIO. IPTU. CONSTITUCIONALIDADE DA INSTITUIÇÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS ANTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000.

1. O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que não há inconstitucionalidade na diversidade de alíquotas do IPTU no caso de imóvel edificado, não edificado, residencial ou comercial. Essa orientação é anterior ao advento da EC 29/2000. Precedentes.

2. Agravo regimental improvido⁶⁷⁶.

⁶⁷³ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. p. 274.

⁶⁷⁴ BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 772064. Relator: Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em: 18-6-2013, publicado no Dje n. 148 em: 31-7-2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28iptu+al%EDquota+diferenciada%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mknd4vp>. Acesso em: 27 fev. 2016. Sem grifos no original.

⁶⁷⁵ BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 562783. Relator: Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em: 2-8-2011, publicado no Dje n. 179 em: 16-9-2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28562783%2EENUME%2E+O+U+562783%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nq6m5j5>. Acesso em: 27 fev. 2016. Sem grifos no original.

⁶⁷⁶ BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 582467. Relator: Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em: 22-6-2010, publicado no Dje n. 145 em: 5-8-2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28582467%2EENUME%2E+O+U+582467%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lurs9qd>. Acesso em: 27 fev. 2016. Sem grifos no original.

Certo é, portanto, que o IPTU, divorciando-se das calorosas divergências acerca da possibilidade ou não de utilização da técnica da progressividade, pode, sob a técnica da diferenciação, ser utilizado como “valioso subsídio de um regular e ordenado crescimento da cidade”⁶⁷⁷, em prol, portanto, da tutela do meio ambiente. Afinal, não remanescem dúvidas, repita-se, acerca da intenção do Constituinte de que esse tributo, além de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, atenda ao corolário do cumprimento da função social da propriedade, mediante a fixação de alíquotas diferentes conforme a destinação e o uso do imóvel.

Sob essa perspectiva, alguns Municípios passaram a escolher alíquotas diferenciadas do IPTU para imóveis edificados que não possuam muros fronteiros ou passeio público, quando assim exigidos pelo plano diretor. Sob a visão de Barreto, esse imposto não pode ser objeto de agravamento, o que afastaria a higidez do referido mecanismo de tributação.

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina, contudo, já em maio de 2013, afetou o tema ao seu Grupo de Câmaras de Direito Público, oportunidade em que reputou constitucional a escolha dessa forma de fixação de alíquotas do IPTU (Apelação Cível n. 2012.032598-5⁶⁷⁸).

Na esteira do destacado pelo relator Desembargador Luiz César Medeiros, o legislador municipal detém ampla liberdade para escolher as alíquotas do IPTU em vista a facilitar a ocupação, o uso do solo, e seu fracionamento, de forma a orientar o adequado desenvolvimento das cidades. Não há, pois, qualquer empecilho para, inclusive, o agravamento da tributação para os munícipes contribuintes que utilizam a sua propriedade em afronta às diretrizes constitucionais provenientes da função social da propriedade.

Salutar, de outro vértice, a fim de evitar maiores divergências e afastar eventual pecha de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que o legislador municipal escolha, ao invés de agravar a tributação em razão da utilização nociva da propriedade, atribuir alíquotas menores para os que justamente utilizem o seu bem conforme as diretrizes da lei edilícia.

⁶⁷⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. p. 274.

⁶⁷⁸ BRASIL, República Federativa do. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Apelação Cível n. 2012.032598-5. Relator: Desembargador Luiz César Medeiros, Grupo de Câmaras de Direito Civil, julgado em: 8-5-2013, publicado no Dje n. 1639 em: 29-5-2013. Disponível em: http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/avancada.jsp#resultado_ancora Acesso em 27 fev. 2016. Sem grifos no original.

3.2.2.1.4.1.3 O IPTU Verde

Conforme já se verificou até aqui, dúvidas não mais remanescem de que o Poder Público Municipal detém grande potencial de atuação para o fomento de iniciativas ambientalmente corretas, dentre as quais se pode destacar também as construções sustentáveis. Essa indução de boas práticas pode ser feita, em âmbito local, através da legislação urbanística e do código de edificações, além do emprego de incentivos tributários e, inclusive, de convênios com as concessionárias de serviços públicos de água, esgoto e energia⁶⁷⁹.

O Estatuto das Cidades (Lei n. 10.257/2001⁶⁸⁰) deixa claro que a participação dos entes federados é fator essencial para o desenvolvimento de uma política urbana voltada ao meio ambiente equilibrado. O seu art. 2º⁶⁸¹, aliás, preconiza que o desenvolvimento das funções sociais das cidades há de contar também com a participação da iniciativa privada, além dos demais setores da comunidade.

É justamente com base no citado dispositivo inserto no Estatuto das Cidades que se visualiza a possibilidade de o Município editar leis, com base no plano diretor, a fim de delimitar áreas de aplicação de operações consorciadas. Essas operações são consideradas dentro do conjunto de intervenções e medidas coordenadas pelo Município, mediante a participação dos proprietários, moradores, usuários permanentes e investidores privados, com o fim de obter transformações

⁶⁷⁹ DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. Florianópolis: CBIC, 2015. p. 31.

⁶⁸⁰ BRASIL. Lei n.º 10.257, de 10 de julho de 2001. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 de julh. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em: 3 julho 2017.

⁶⁸¹ “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:

I – garantia do direito a cidades sustentáveis, entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações;

II – gestão democrática por meio da participação da população e de associações representativas dos vários segmentos da comunidade na formulação, execução e acompanhamento de planos, programas e projetos de desenvolvimento urbano;

III – cooperação entre os governos, a iniciativa privada e os demais setores da sociedade no processo de urbanização, em atendimento ao interesse social;

IV – planejamento do desenvolvimento das cidades, da distribuição espacial da população e das atividades econômicas do Município e do território sob sua área de influência, de modo a evitar e corrigir as distorções do crescimento urbano e seus efeitos negativos sobre o meio ambiente” (BRASIL. Lei n.º 10.257, de 10 de julho de 2001).

urbanísticas estruturais e melhorias sociais com a valorização ambiental⁶⁸².

Sob esse desígnio, é possível a concessão de incentivos a operações urbanas que empreguem tecnologias em vista à redução de impactos ambientais. Esse incentivo, por certo, só seria concedido quando estas comprovassem a utilização, nas construções e uso de edificações urbanas, de tecnologias de redução dos impactos ambientais, bem como a economia de recursos naturais⁶⁸³.

O exemplo mais ilustre dessa política é o denominado IPTU verde (ou IPTU Ecológico), que vem sendo adotado em diversos Municípios brasileiros. Traz-se, a seguir, algumas dessas iniciativas locais:

a) São Bernardo do Campo (no Estado de São Paulo)

Mediante a edição da Lei Municipal n. 6.091/2010, o Município de São Bernardo do Campo foi o pioneiro em implantar a sua versão do IPTU verde por meio do abatimento do imposto para os imóveis que estivessem recobertos por vegetação. Esse desconto pode chegar até a 80% (oitenta por cento) do valor total do tributo, na proporção da área verde do imóvel⁶⁸⁴.

b) Ubatuba (no Estado de São Paulo)

A partir do advento da Lei Municipal n. 96/2011, o Município de Ubatuba passou a estar autorizado a estatuir critérios de incentivos fiscais para imóveis prediais urbanos, com projeto aprovado pela municipalidade, que empreguem tecnologias sustentáveis no edifício e/ou mantenham área permeável no lote⁶⁸⁵.

⁶⁸² DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. p. 32.

⁶⁸³ DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. p. 32.

⁶⁸⁴ DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. p. 61.

⁶⁸⁵ DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade.

Essa lei tem por objetivo incentivar: 1) o uso de tecnologias sustentáveis nas edificações urbanas; 2) a reciclagem e o reuso de resíduos de materiais da indústria da construção; 3) o armazenamento e a reutilização das águas pluviais na própria edificação; 4) a manutenção de áreas permeáveis nos lotes urbanos; e 5) a minimização de impactos provenientes do lançamento superficial das águas pluviais em vias públicas ou na rede de captação e permitir a recarga do lençol freático⁶⁸⁶.

c) Seropédica (no Estado do Rio de Janeiro)

Em 2014, o Município de Seropédica instituiu, por meio da edição da Lei Municipal n. 526/2014, o desconto do IPTU em no máximo 15% (quinze por cento) aos proprietários de imóveis residenciais e não residenciais, que adotarem as seguintes medidas: 1) sistema de captação e utilização de água pluvial – desconto de 3%; 2) sistema de reuso de água residencial, atendendo aos parâmetros da ANVISA, da ABNT, da OMS e do CONOMA – desconto de 3%; 3) sistema de aquecimento solar – desconto de 3%; 4) sistema de aproveitamento energético solar – desconto de 4%; 5) construções com material sustentável (mediante comprovação documentada e sujeito à aprovação da Secretaria Municipal de Ambiente e Agronegócio) – desconto de 3%; 6) separação e encaminhamento de resíduos sólidos inorgânicos para reciclagem, com documento de comprovação da instituição receptora registrada – desconto de 2%; 7) separação de resíduos agrossilvopastoris para destinação ambiental adequada, com documentação de comprovação da instituição receptora, registrada e licenciada pelo Instituto Estadual do Ambiente – desconto de 2%; e 8) plantio(s) de muda(s) (espécies arbóreas nativas com altura mínima de 1,5 metros) e disposição de áreas verdes de no mínimo 5% da extensão total do imóvel, de modo a garantir a permeabilidade e a capacidade de escoamento da água no solo – desconto de 4%. Caso todas as medidas sejam utilizadas, o desconto pode alcançar até 24% do valor total do IPTU⁶⁸⁷.

p. 62.

⁶⁸⁶ DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. p. 62.

⁶⁸⁷ DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. p. 67.

d) Salvador (no Estado da Bahia)

Com base na Lei Municipal n. 8.474/2013, o Município Salvador oferece descontos no valor a ser pago de IPTU das edificações que adotem práticas de sustentabilidade (fixadas pela legislação), o que inclui novas construções ou a reforma daquelas já existentes⁶⁸⁸.

Esse abatimento é aplicado em uma porcentagem escalonada de acordo com a previsão do Programa de Certificado Sustentável do IPTU verde, que divide as ações de sustentabilidade nas seguintes práticas direcionadas: 1) à gestão de águas; 2) à utilização de alternativas energéticas e à melhoria da eficiência daquelas já empregadas; 3) à implantação de projetos sustentáveis; e 4) ao controle de emissão de gases estufa. Estabelece, ainda, bonificações por meio de um sistema de pontos em vista a premiar aquelas já participantes e utilizadores de outros programas sustentáveis (isso é feito por meio do Decreto Municipal n. 25.899/2015)⁶⁸⁹.

e) Florianópolis (no Estado de Santa Catarina)

O Município de Florianópolis também adotou o IPTU verde mediante a edição da Lei Complementar Municipal n. 480/2013. Por meio dessa legislação, o fisco municipal passou a oferecer descontos de até 5% (cinco por cento) no valor do tributo para os contribuintes que possuam imóveis com soluções ecologicamente corretas e sustentáveis. Dentre vários critérios eleitos pelos legislador local, destaca-se a captação de água de chuva, reuso da água na habitação, bem como a instalação de sistemas fotovoltaicos para captação e geração de energia solar⁶⁹⁰.

⁶⁸⁸ DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. p. 69.

⁶⁸⁹ DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. p. 69.

⁶⁹⁰ DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. p. 75.

f) Camboriú (no Estado de Santa Catarina)

Com o advento da Lei Municipal n. 2.544/2013, o Município de Camboriú também instituiu o Programa IPTU verde, com o fim de fomentar medidas a preservar, proteger e recuperar o meio ambiente, mediante a redução do valor do IPTU em até 6% (seis por cento)⁶⁹¹.

Esse benefício pode ser concedido aos proprietários de imóveis residenciais e não residenciais que adotarem medidas como: 1) sistema de captação de água da chuva; 2) sistema de reuso de água; 3) sistema de aquecimento hidráulico solar; e 4) utilizar materiais de construção sustentáveis⁶⁹².

3.2.2.1.4.1.4 O IPTU progressivo disposto no Estatuto das Cidades

O Estatuto da Cidade, em vários de seus dispositivos, traz diversas regras relacionadas à tributação da propriedade⁶⁹³. Pode-se, em linhas gerais, resumi-los, inicialmente, da seguinte forma:

1) art. 2º, *caput*, e inc. X⁶⁹⁴: ao estatuir que a política urbana tem por objeto ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, aponta, dentre as diretrizes gerais, que devem ser observadas para o alcance dessa finalidade, a “adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano, de modo a privilegiar os investimentos geradores do bem-estar geral e a fruição dos bens pelos diferentes segmentos sociais”;

2) art. 2º, XI⁶⁹⁵: outra diretriz geral da política de desenvolvimento urbano é a recuperação dos investimentos do Poder Público de que tenha resultado a

⁶⁹¹ DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. p. 75.

⁶⁹² DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. p. 75.

⁶⁹³ COSTA, Regina Helena. Instrumentos Tributários para a Implementação da Política Urbana. In: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (Coords.). **Estatuto da Cidade**. São Paulo: Malheiros, 2010.

⁶⁹⁴ BRASIL. Lei n.º 10.257, de 10 de julho de 2001.

⁶⁹⁵ BRASIL. Lei n.º 10.257, de 10 de julho de 2001.

valorização de imóveis urbanos (art. 2º, XI), o que aponta, no âmbito tributário, para a utilização da contribuição de melhoria;

3) art. 4º⁶⁹⁶: ao arrolar, nesse dispositivo, os instrumentos de política urbana, elenca, como instrumentos tributários e financeiros, o IPTU, a contribuição de melhoria e os incentivos e benefícios fiscais e financeiros (incs. IV, a e c) ⁶⁹⁷.

Apesar de a aludida legislação tratar de diversos instrumentos tributários a serem albergados no âmbito municipal, o IPTU progressivo no tempo, fixado em seu art. 7º, mostra-se como um dos mais proeminentes. Esse preceito deixa claro que a aplicação dessa modalidade de tributação progressiva está obrigatoriamente atrelada ao não cumprimento das condições e prazos previstos na forma do *caput* do art. 5º ou das etapas previstas no § 5º desse mesmo dispositivo. Encontra-se, pois, em sintonia com o preconizado pelo art. 182, § 4º, da CRFB, que autoriza a instituição do IPTU progressivo no tempo como instrumento a ser empregado sucessivamente ao parcelamento ou edificações compulsórias⁶⁹⁸.

De acordo ainda com o citado art. 7º, essa técnica de tributação só poderá ser utilizada da seguinte forma: mediante a majoração da alíquota do imposto e pelo prazo de cinco anos consecutivos. O legislador, portanto, pretende que esse percentual a ser aplicado à base de cálculo do IPTU seja aumentado anualmente, limitando esse aumento ao interregno quinquenal⁶⁹⁹.

O § 1º, por seu turno, dispõe que o valor da alíquota a ser aplicada a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o *caput* do art. 5º e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento. E o § 2º estatui que, caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida nesse prazo, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima até que se cumpra a referida obrigação, podendo, nesse caso, utilizar a desapropriação do imóvel com o pagamento da indenização em títulos da dívida pública, autorizada constitucionalmente⁷⁰⁰.

⁶⁹⁶ BRASIL. Lei n.º 10.257, de 10 de julho de 2001.

⁶⁹⁷ COSTA, Regina Helena. Instrumentos Tributários para a Implementação da Política Urbana. p. 109.

⁶⁹⁸ COSTA, Regina Helena. Instrumentos Tributários para a Implementação da Política Urbana. p. 110.

⁶⁹⁹ COSTA, Regina Helena. Instrumentos Tributários para a Implementação da Política Urbana. p. 111.

⁷⁰⁰ COSTA, Regina Helena. Instrumentos Tributários para a Implementação da Política Urbana. p.

Ainda que haja discussões acerca da constitucionalidade das mencionadas regras (em especial a contida no § 2º do art. 7º), o iptu progressivo no tempo encaixa-se na concepção de tributo ambiental. Na forma assim criada, esse imposto tem como finalidade ser destinado à viabilização real das funções sociais da cidade em consonância com as necessidades vitais que asseguram a dignidade da pessoa humana, e não, pura e simplesmente, ao Estado⁷⁰¹.

Assim, descumpridas as condições e prazos previstos na forma do *caput* do art. 5º do Estatuto das Cidades, ou não cumpridas as etapas previstas no § 5º do mesmo dispositivo, o Município estará autorizado a proceder a aplicação desse tributo ambiental, ou seja, a utilização do IPTU progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos⁷⁰².

3.2.2.1.4.2 O ISS

O ISS, de competência privativa dos municípios (CRFB, art. 156, inc. III⁷⁰³), também é suscetível de ser utilizado com viés ambiental. Devem os entes municipais, para tanto, desonerar serviços e atividades que, pela própria natureza, detêm vocação para a tutela do meio ambiente⁷⁰⁴.

Sob esse enfoque, quando da promulgação da Lei Complementar n. 116/2003, houve veto presidencial, que retirou, da lista de serviços – e, portanto, do âmbito de incidência desse imposto – dois serviços relacionados com o meio ambiente: 1) saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres; e 2) tratamento e purificação de água⁷⁰⁵.

De outro vértice, a supramencionada lista contempla serviços que, apesar de estarem dentro do âmbito de incidência do ISS, poderiam ser abrangidos por isenções ou incentivos fiscais, seja mediante a diminuição das alíquotas a eles

111.

⁷⁰¹ FIORILLO, Celso Antonio. **Estatuto da Cidade Comentado**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. p. 77.

⁷⁰² FIORILLO, Celso Antonio. **Estatuto da Cidade Comentado**. p. 77-78.

⁷⁰³ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; [...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁷⁰⁴ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 126.

⁷⁰⁵ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 126.

aplicáveis, seja por meio da renúncia de receita.

Destacam-se os seguintes exemplos: a) varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer (item 7.09); b) limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres (item 7.10); c) decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores (item 7.11); d) controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos (item 7.12); e) florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres; f) escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres (item 7.17); e g) limpeza e dragagem de rios, portos, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres (item 7.18)⁷⁰⁶.

Podem, ainda, ser objeto da *benesse* pelo Município os serviços que se ocupam com o desenvolvimento da consciência ecológica da população (como o turismo ecológico) e aqueles direcionados à recuperação ambiental⁷⁰⁷.

3.2.2.2 As Taxas

Na esteira do tratado no subitem 2.2.2, as taxas, tributos cuja característica essencial é a vinculação a uma atividade ligada ao sujeito passivo da exação⁷⁰⁸, desdobram-se em duas espécies: 1) a taxa em razão do exercício regular do poder de polícia; e 2) a taxa pela prestação de serviços ou colocação destes à disposição do contribuinte⁷⁰⁹.

Nesse contexto, no âmbito da tributação com viés ambiental, as taxas utilizadas são, em sua maioria, de polícia e não de serviço público⁷¹⁰. Estão, pois, atreladas aos atos de polícia promovidos pelo Estado mediante os mais diversos órgãos ou entidades fiscalizadoras⁷¹¹. No caso das taxas ambientais, estão

⁷⁰⁶ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 126-127.

⁷⁰⁷ RIBAS, Lidia Maria L. R; CARVALHO, Valbério Nobre de. O Tributo como Instrumento de Tutela do Meio Ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo/SP, ano 14, n. 54, abr-jun/09, p. 199.

⁷⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 76.

⁷⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 438.

⁷¹⁰ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 127.

⁷¹¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. p. 418.

ordinariamente atreladas à fiscalização, ao licenciamento e à concessão de licenças de instalação e de operação de atividades potencial ou efetivamente poluidores⁷¹².

Segundo Carlos Eduardo Peralta Montero⁷¹³, essas taxas ambientais

[...] recebem críticas no sentido de que têm pouca capacidade incentivadora, pelo fato de serem calculadas em valores muito reduzidos se comparados com o dano ambiental, o que se distancia do PPP [Princípio do Poluidor Pagador]. Por outro lado, o tributo também é considerado responsável pela venda de autorizações para poluir, uma vez que existe a possibilidade da cobrança de taxas pela autorização de exploração de recursos naturais e pela liberação de atividades potencialmente poluentes.

De todo modo, não restam dúvidas de que essa técnica de tributação por meio de taxas de polícia obriga o poluidor-contribuinte a suportar os custos dos serviços públicos específicos relacionados à preservação e à recuperação ambiental e à fiscalização ou monitoramento das atividades econômicas potencial ou efetivamente lesivas ao meio ambiente⁷¹⁴. Daí porque, apesar das críticas, considera-se que essas taxas se mostram como um tributo com uma grande abrangência estrutural.

Nada impede, a propósito, que haja a implementação de taxas ambientais voltadas aos serviços públicos, a exemplo daquelas relacionadas à limpeza ou à recuperação ambiental, de modo que os recursos delas captados custearão esses serviços disponibilizados ao contribuinte pelo Poder Público⁷¹⁵. De acordo com Lise Vieira da Costa Tupiassu⁷¹⁶, essas taxas de serviço (como a taxa de coleta de lixo) podem deter caráter incentivador caso exista um sistema de graduação de alíquotas fixado de acordo com o grau de poluição apresentado pelo resíduo.

Acerca da possibilidade de utilização da técnica da progressividade no campo das taxas ambientais, recorre-se novamente aos destaques de Carlos Peralta Montero⁷¹⁷:

⁷¹² AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. p. 172.

⁷¹³ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 248-249.

⁷¹⁴ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. p. 172.

⁷¹⁵ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. p. 172.

⁷¹⁶ TUPIASSU, Lise Vieira 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. 141.

⁷¹⁷ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da**

Ainda que por regra o uso de alíquotas progressivas seja justificado pelo princípio da capacidade contributiva, os princípios do consumidor/pagador e do custo/benefício também permitem fundamentar a progressividade ambiental no caso das taxas, considerando os custos externos provocados pelo sujeito que com a sua atividade degrada mais o meio ambiente provocando a necessidade da prestação do serviço público.

Haverá, na fixação das alíquotas, inevitavelmente, certa discricionariedade técnica, em razão da dificuldade no cálculo individualizado e exato do serviço em lei. Peralta⁷¹⁸, nesse sentido, traz o caso dos resíduos para elucidar a forma dessa fixação. Diz que para a instituição das alíquotas para a taxa de coleta de lixo, poder-se-ia considerar os seguintes parâmetros: 1) tipo de resíduos (se são ou não recicláveis); 2) tipo de imóvel que produz os resíduos (se comercial ou residencial); 3) a quantidade de resíduos; e 4) a distância entre os pontos de coleta e o depósito correspondente. Tudo isso, por certo, reflete-se no custo do serviço público e, portanto, encontra-se suscetível de ser incluído na apuração do *quantum* devido por cada contribuinte.

3.2.2.2.1 A taxa de controle e fiscalização ambiental – TCFA

Em âmbito federal, a União instituiu, por meio da Lei n. 9.960/2000, a Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA). Este tributo foi considerado institucional pelo Pretório Excelso, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2178-8/DF⁷¹⁹. Conforme preleciona Paiva⁷²⁰, o Supremo Tribunal Federal reputou que a exação afrontava o texto constitucional, em decorrência das seguintes pechas:

- a) não definia o serviço público prestado;
- b) não especificava os contribuintes alcançados pela exigência;
- c) não estabelecia alíquotas;
- d) definia o valor do tributo a pagar segundo a expressão econômica

Variável Ambiental no Sistema Tributário. p. 251.

⁷¹⁸ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário.** p. 251.

⁷¹⁹ BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2178-8. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em: 29-3-2000, publicado no DJ em: 12-5-2000. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282178%2E%2E+OU+2178%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ycbk29lk>. Acesso em: 27 fev. 2016.

⁷²⁰ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental.** p. 127.

da empresa (capacidade contributiva), critério incompatível com a cobrança de taxa, pois é próprio dos impostos.

No transcorrer do embate judicial sobre a inconstitucionalidade do aludido tributo, a União criou nova taxa por meio da edição da Lei n. 10.165/2000, quando sanou as irregularidades identificadas pela Corte Suprema, conferindo-lhe novo perfil jurídico⁷²¹.

Nasceu, então, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, instituída em razão do exercício regular do poder de polícia atribuído ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) para o controle e a fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras dos recursos naturais. A referida lei estabeleceu como sujeito passivo da exação aquele que exerce atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais⁷²².

A nova lei também foi objeto de questionamento perante o Poder Judiciário, quando, por ocasião da Apelação em Mandado de Segurança n. 85981-CE⁷²³, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região a considerou livre de qualquer pecha de inconstitucionalidade.

Interessante é a visão de Maria Lúcia Luz Leiria⁷²⁴ que defende a natureza de contribuição da aludida taxa. Diz ser, a rigor, o tributo uma contribuição de intervenção no domínio econômico, cuja fundamentação constitucional encontra-se no art. 149 da CRFB⁷²⁵. Isso porque

[...] é exação interventiva da União; há a referibilidade da contribuição a contribuinte de determinado domínio econômico; há

⁷²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 773.

⁷²² PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 128.

⁷²³ BRASIL, República Federativa do. Tribunal Regional Federal – 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 85981. Relator: Desembargador Federal Petrucio Ferreira, Segunda Turma, julgado em: 22-6-2004, publicado no DJ em: 10-9-2004. Disponível em: <https://www4.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>. Acesso em: 28 fev. 2017.

⁷²⁴ LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Breves Considerações sobre a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, instituída pela Lei n. 10.165/2000. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 773.

⁷²⁵ “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 arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

vinculação da arrecadação à atuação da União na área econômica específica e há transitoriedade caracterizada pela finalidade a ser alcançada.

De todo modo, entende a autora que se encontram presentes na TCFA os elementos necessários à instituição válida do tributo, reforçando a sua constitucionalidade⁷²⁶.

3.2.2.2.2 A taxa de preservação ambiental de Fernando de Noronha

Conforme o previsto pela Lei Estadual n. 11.304, de 28.12.1995⁷²⁷, o Distrito Estadual de Fernando de Noronha constitui-se em Parque Estadual Marinho, com natureza jurídica de autarquia estadual, vinculada ao Poder Executivo⁷²⁸.

O Estado de Pernambuco, então, imbuído de intenção nitidamente extrafiscal, criou a denominada Taxa de Preservação Ambiental de Fernando de Noronha, por meio da edição da Lei Estadual n. 10.403, de 29.12.1989⁷²⁹, com os seguintes aspectos⁷³⁰:

Art. 83. Fica instituída a Taxa de Preservação Ambiental, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual.
§ 1º A Taxa de Preservação Ambiental será cobrada a todas as pessoas, não residentes ou domiciliadas no arquipélago, que estejam de visita, de caráter turístico ou a serviço de empresas privadas, e calculada em termos proporcionais ao tempo de permanência no Distrito Estadual de Fernando de Noronha.

[...]

Art. 84. A Taxa de Preservação Ambiental tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infra-estrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e

⁷²⁶ LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Breves Considerações sobre a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, instituída pela Lei n. 10.165/2000. p. 781.

⁷²⁷ BRASIL. Estado de Pernambuco. Lei n.º 11.304, de 28 de dezembro de 1995. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, PR, 28 de dez. 1995. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/arquivoTexto.aspx.tiponorma=1&numero=11304.htm>. Acesso em: 23 abril 2017.

⁷²⁸ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 130.

⁷²⁹ BRASIL. Estado de Pernambuco. Lei n.º 10.403, de 29 de dezembro de 1989. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, PR, 29 de dez. 1989. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/arquivoTexto.aspx.tiponorma=1&numero=10403.htm>. Acesso em: 23 abril 2017.

⁷³⁰ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 130.

fruição ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha.

Houve, contudo, alteração no perfil da aludida taxa, quando do advento da citada Lei Orgânica do Distrito Estadual de Fernando de Noronha (Lei n. 11.304/1995), que a regulou da seguinte forma⁷³¹:

Art. 58 – O Estado instituirá taxa de preservação ambiental, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e a preservação dos ecossistemas naturais do Arquipélago de Fernando de Noronha, assim como para o custeio de obras e serviços de infra-estrutura, nos termos da lei.

Em análise das características essenciais dessa exação, Jorge Henrique de Oliveira Souza⁷³² defende a sua inconstitucionalidade, já que não se encaixa em nenhuma das duas modalidades tidas por possíveis pelo Constituinte (taxa de serviço ou taxa pelo exercício do poder de polícia). Pontua o autor⁷³³:

Ainda que se ressalte a relevância da destinação de seus recursos para a preservação ambiental desse precioso ecossistema, **a materialidade dessa taxa é própria do imposto, vez que tem por fato gerador circunstância alheia à atuação estatal. Isso porque o trânsito de pessoas ou a permanência de turista na ilha não implica a prestação de serviço público ou exercício de poder de polícia ensejadores da taxa.**

Por outro lado, Cleucio Santos Nunes⁷³⁴ e Paulo Alves da Silva Paiva⁷³⁵ apontam para a legitimidade dessa forma de tributação, desde que se adote, para tanto, uma tipologia ampla (ou aberta) do conceito de serviço público e das espécies tributárias. Jorge Henrique de Oliveira Souza⁷³⁶, a propósito, não ignora essa possibilidade, considerando que o enfrentamento da crise ambiental autoriza, em tese, o abandono dos arcaicos esquemas conceituais e institucionais, em especial quando se pretende resguardar um interesse difuso intra e intergeracional.

⁷³¹ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 130.

⁷³² SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. p. 204.

⁷³³ SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. p. 204. Sem grifo no original.

⁷³⁴ NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

⁷³⁵ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 131.

⁷³⁶ SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. p. 205.

3.2.2.2.3 A taxa de preservação ambiental do Município de Bombinhas

No Estado de Santa Catarina, cabe, ainda, investigar-se a iniciativa do Município de Bombinhas, que, por meio da edição da Lei Complementar n. 185, de 19.12.2013⁷³⁷ (com as alterações conferidas pela Lei Complementar n. 195, de 29.7.2014⁷³⁸), criou a taxa de preservação ambiental (doravante denominada TPA)⁷³⁹.

⁷³⁷ BRASIL. Estado de Santa Catarina. Município de Bombinhas. Lei Complementar n.º 185, de 19 de dezembro de 2013. Diário Oficial do Município de Bombinhas, SC, 20 de dez. 2013. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/b/bombinhas/lei-complementar/2013/18/185/lei-complementar-n-185-2013-institui-a-taxa-de-preservacao-ambiental-tpa-e-da-outras-providencias.html>. Acesso em: 23 abril 2017..

⁷³⁸ BRASIL. Estado de Santa Catarina. Município de Bombinhas. Lei Complementar n.º 195, de 29 de julho de 2014. Diário Oficial do Município de Bombinhas, SC, 30 de julh. 2014. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/b/bombinhas/lei-complementar/2013/18/185/lei-complementar-n-185-2013-institui-a-taxa-de-preservacao-ambiental-tpa-e-da-outras-providencias.html>. Acesso em: 23 abril 2017.

⁷³⁹ “Art. 3º A TAXA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL – TPA tem como base de cálculo o custo estimado da atividade administrativa em função da degradação e impacto ambiental causados ao Município de Bombinhas, no período compreendido entre 15 de novembro e 15 de abril do exercício seguinte.

[...]

Art. 6º Não incidirá a TAXA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL – TPA sobre os veículos:

I – ambulâncias, veículos oficiais, carros fortes e carros fúnebres previamente cadastrados no Município;

II – veículos prestadores de serviços ou que realizem abastecimento para o comércio local, devidamente identificados e cadastrados previamente no Município, não tendo direito à isenção os veículos de transporte de turistas, vans, táxis, ônibus, bondinhos e pertencentes a empresas locadoras de veículos;

[...]

VI – veículos transportando artistas e aparelhagem para espetáculos, convenções, manifestações culturais, feiras, previamente autorizados pela municipalidade;

VII – veículos de empresas concessionárias de serviços de eletricidade, telefonia fixa e móvel, saneamento e concessionária de transporte público coletivo, previamente cadastrados no Município;

VIII – veículos com licenciamento no Município de Bombinhas;

X – veículos de pequeno porte de trabalhadores de outros municípios vizinhos, previamente cadastrados mediante contrato de trabalho ou CTPS assinada, sendo que poderão ser cadastrados apenas um veículo de pequeno porte e/ou uma motocicleta por trabalhador;

XI – veículos de propriedade daqueles que comprovarem cadastro imobiliário predial no Município de Bombinhas, em seu próprio nome ou um veículo em nome de terceiros;

XII – veículos de transporte coletivo que transporte trabalhadores de outros municípios vizinhos, previamente cadastrados mediante contrato de prestação de serviços ou documento de propriedade do veículo.

§ 1º O Poder Executivo Municipal cadastrará previamente os veículos de que tratam os incisos I, II, VI, VII, X e XI deste artigo.

§ 2º Os veículos dispostos nos incisos deste artigo, que dependerem de cadastramento prévio, terão o prazo de 72 (setenta e duas) horas para regularização após a entrada no Município.

§ 3º As isenções serão concedidas somente para o exercício das atividades previamente cadastradas de acordo com os incisos deste artigo, ficando vedada a isenção quando houver desvio da atividade cadastrada.

[...]

Art. 7º Os recursos obtidos através da cobrança da Taxa de Preservação Ambiental deverão ser

A Lei Municipal n. 1.407, de 29.7. 2014⁷⁴⁰, por seu turno, regulamentou a incidência da taxa da seguinte forma:

Art. 2º O Lançamento da TPA ocorrerá quando do ingresso do veículo na jurisdição do Município de Bombinhas através de identificação e registro que resultará no lançamento da cobrança de acordo com o artigo 5º da Lei Complementar nº 185/2013.

Art. 3º O Poder Executivo Municipal implantará sistema de registro eletrônico, visando a identificação do veículo e processamento administrativo até sua quitação que deverá ocorrer até o momento da saída do veículo do perímetro municipal.

Parágrafo único – Caso não seja realizado o pagamento previsto no caput deste artigo caberá ao Poder Executivo Municipal proceder sua cobrança e posterior inscrição em dívida ativa conforme procedimento definido no Código Tributário Municipal.

[...]

Art. 6º O veículo poderá entrar e sair do Município durante o período de 24 horas contados do lançamento da taxa, findo o período será emitida nova taxa quando do ingresso ao Município.

[...]

Com base nessa configuração, adotada pela municipalidade, o Ministério Público do Estado de Santa Catarina ajuizou ação direta de inconstitucionalidade, questionando a legitimidade dessa exação perante o Tribunal de Justiça de Santa Catarina.

Autuada inicialmente sob o n. 2014.073543-6⁷⁴¹ (posteriormente alterada para o número unificado 9153854-27.2014.8.24.0000), nela o *parquet* defendeu a falta de higidez da exação, com base em três teses essenciais: 1) a incompatibilidade da TPA com o conceito constitucional de taxa; 2) a afronta ao

aplicados nas despesas realizadas em seu custeio administrativo, em infraestrutura ambiental, preservação do meio ambiente com seus ecossistemas naturais, limpeza pública e ações de saneamento.

[...]” (BRASIL. Estado de Santa Catarina. Município de Bombinhas. Lei Complementar n.º 185, de 19 de dezembro de 2013).

⁷⁴⁰ BRASIL. Estado de Santa Catarina. Município de Bombinhas. Lei n.º 1407, de 29 de dezembro de 2014. Diário Oficial do Município, SC, 29 de dez. 2014. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/b/bombinhas/lei-ordinaria/2014/140/1407/lei-ordinaria-n-1407-2014-regulamenta-a-taxa-de-preservacao-ambiental-tpa-instituida-pela-lei-complementar-n-185-de-19-de-dezembro-de-2013-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 23 abril 2017.

⁷⁴¹ BRASIL, República Federativa do. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 9153854-27.2014.8.24.0000. Relator: Desembargador Cid Goulart, Órgão Especial, julgado em: 15-2-20167. Disponível em: https://esaj.tjsc.jus.br/cposgtj/search.do?conversationId=&paginaConsulta=1&cbPesquisa=NUMPRO C&tipoNuProcesso=UNIFICADO&numeroDigitoAnoUnificado=9153854-27.2014&foroNumeroUnificado=0000&dePesquisaNuUnificado=9153854-27.2014.8.24.0000&dePesquisa=&uuidCaptcha=sajcaptcha_62c261d53dba4cefa078adcc54bca278&vICaptcha=bME&novoVICaptcha=#?cdDocumento=138 Acesso em: 28 fev. 2017.

primado da isonomia, ao conferir tratamento desigual a contribuintes na mesma situação; 3) o cerceamento indevido do tráfego de pessoa se bens na região.

Depois de ampla discussão perante o Órgão Especial da Corte Catarinense, com inúmeros pedidos de vista, além de alterações de entendimento dos seus membros no transcurso do julgamento, as irregularidades apontadas pelo autor acabaram, por maioria (em votação apertada, em que, dos vinte e quatro membros participantes – houve uma abstenção – onze ficaram vencidos), não acolhidas.

O relator Desembargador Cid Goulart afastou as pechas de inconstitucionalidade da TAP, sob as seguintes premissas assim delimitadas na ementa do julgado:

1. Enquanto os valores arrecadados com a TPA de Bombinhas forem investidos obrigatoriamente em projetos ligados à preservação do meio ambiente, não se vislumbra inconstitucionalidade pela inadequação da espécie tributária, eis que utilizada para a promoção do desenvolvimento sustentável do turismo nessa pequena península de frágil patrimônio ambiental.
2. A extraordinária sobrecarga das atividades do Poder Público em prol da salvaguarda do macrobem ambiental é gerada pelo conglomerado de turistas recebidos num curto espaço de tempo, não pelos moradores permanentes do Município e por aqueles que se deslocam até a região para prestar serviços de interesse da comunicação; daí porque adequada a isenção de tais segmentos sociais da cobrança da exação.
3. Não há se falar em desconformidade entre as Leis Municipais e a vedação à limitação do tráfego de pessoas através de tributo, pois a cobrança da taxa não decorre da mera transposição de divisas. A sistemática protetiva das normas objurgadas denota de maneira hialina que a hipótese de incidência da exação refere às ações decorrentes do poder de polícia administrativo e da prestação de serviços para tutelar o patrimônio ambiental.

Depreende-se do trecho acima transcrito que se considerou a TPA uma taxa híbrida, cuja chancela de legitimidade encontra-se, concomitantemente, na prestação de serviços relacionados ao patrimônio ambiental e o exercício do poder de polícia administrativo.

Nesse passo, dúvidas não há de que a Corte Catarinense, para chancelar a constitucionalidade dessa taxa, adotou, na linha de raciocínio disposto no subitem

anterior por Cleucio Santos Nunes⁷⁴² e Paulo Alves da Silva Paiva⁷⁴³, uma tipologia nitidamente aberta do que se entende por serviço público e, inclusive, de exercício do poder de polícia com a expressa e nítida intenção de salvaguardar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

3.2.2.3 A Contribuição de Melhoria

Na forma inicialmente tratada no subitem 2.2.3 do presente estudo, sabe-se que é pressuposto do fato gerador da contribuição de melhoria o benefício específico obtido ou o aumento do valor do imóvel de determinados sujeitos passivos, em decorrência de obras públicas. Esse tributo, portanto, encontra-se atrelado a uma ação estatal específica, qual seja, a realização de uma obra pelo Poder Público da qual decorra, para os proprietários dos imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de suas propriedades⁷⁴⁴.

Como se vê, a contribuição de melhoria também é um tributo de cunho contraprestacional e vinculado, motivo pelo qual pode ser adotada como técnica de Tributação Ambiental com a finalidade de custear o valor de uma obra ou de um serviço público voltado ao meio ambiente, conforme sustenta Carlos Eduardo Peralta Montero ⁷⁴⁵.

O autor⁷⁴⁶ entende que essa exação pode deter caráter extrafiscal como forma apta ao atendimento de políticas ambientais e urbanísticas. Considera

[...] que toda medida que vise à proteção ambiental, seja de forma mais abrangente ou de forma mais limitadas, no fundo contribui para melhorar a qualidade do meio ambiente. Os mecanismos de tutela ambiental não devem ser vistos de maneira isolada, ele têm caráter complementar, e a sua aplicação responderá às características próprias de cada caso concreto. A complexidade que envolve a problemática ambiental impede falar de um mecanismo de tutela ambiental ideal. No caso da contribuição de melhoria, trata-se de um mecanismo a mais, que visa à proteção ambiental, não podendo abrir mão de sua utilização.

⁷⁴² NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

⁷⁴³ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 131.

⁷⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. p. 69.

⁷⁴⁵ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 253.

⁷⁴⁶ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 253.

Paiva também se posiciona pela plena compatibilidade da contribuição de melhoria com a tutela do meio ambiente. Entende que o art. 2º, incs. IX e XI, do Estatuto das Cidades dá amparo para essa conclusão. De acordo com os aludidos preceitos legais, os Municípios, ao formularem suas políticas urbanas, deverão promover a justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização, além da recuperação dos investimentos do Poder Público que tenham resultado na valorização de imóveis urbanos, objetivos esses que, segundo ele, só podem ser alcançados por meio da utilização da contribuição de melhoria⁷⁴⁷.

Na mesma linha, Jorge Henrique de Oliveira de Souza⁷⁴⁸ destaca que esse tributo “serve, indiscutivelmente, como instrumento estimulador da realização de obras para atendimento da coletividade, além de atender a necessária preservação e proteção do meio ambiente artificial”.

Aliás, conforme bem considerado por Paulo Henrique do Amaral⁷⁴⁹, há de ser ter em vista que a contribuição de melhoria, adotada com natureza extrafiscal, poderá, inclusive, incentivar o Poder Público a implementar obras voltadas à tutela do meio ambiente.

3.2.2.4 A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

Como já pontuado no subitem 3.2.2.1.1, o texto constitucional não abre margem para a cobrança de imposto (ou mesmo taxa ou contribuição de melhoria) *stricto sensu* com viés ambiental, pois a exigência da exação em razão da maior ou menor adequação da atividade do contribuinte a parâmetros de preservação nasceria com a pecha inevitável da inconstitucionalidade, em afronta aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva⁷⁵⁰.

Nessa perspectiva, Roberto Ferraz⁷⁵¹ considera que a CRFB somente

⁷⁴⁷ PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente: a Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental**. p. 132.

⁷⁴⁸ SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. p. 327.

⁷⁴⁹ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. p. 181.

⁷⁵⁰ FERRAZ, Roberto. *Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil*. p. 347.

⁷⁵¹ FERRAZ, Roberto. *Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil*. p.

confere espaço para esse tipo de cobrança por meio da criação de contribuição de intervenção econômica voltada à tutela do meio ambiente. Afinal, nas palavras do autor⁷⁵² a CIDE

[...] tem por característica própria a exigibilidade somente em determinado âmbito econômico, sem ofensa aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, o que a torna particularmente adequada à tributação ambientalmente orientada, especialmente aquela com finalidade re-orientadora de comportamentos através da “internalização” de custos ambientais. Relativamente a essa figura do direito tributário brasileiro não cabem as objeções que se fazem apontando no tributo ambientalmente orientado uma violação ao princípio da igualdade (concretizado em matéria fiscal no critério da capacidade contributiva).

Conforme já visto no capítulo 2 (no subitem 2.2.5.2.2), ao regular a CIDE, o Constituinte não trouxe, expressamente, a indicação do fato social a ser escolhido pelo legislador como aspecto material da regra-matriz de incidência. Limitou-se a definir a competência privativa da União para a sua criação, deixando clara a vinculação desse tributo a uma finalidade, qual seja, a regulação da economia⁷⁵³.

Daí exsurge o caráter nitidamente extrafiscal desse instrumento tributário, cuja intervenção pode consistir tanto numa atividade estatal, custeada pelos recursos provenientes da CIDE, como na própria arrecadação desta contribuição, conforme o legislador julgue mais conveniente para o alcance de seus objetivos⁷⁵⁴.

Nesse contexto, tranquila é a conclusão de que essa contribuição, de vocação extrafiscal de intervenção na atividade econômica, detém ampla aptidão para ser dirigida à implementação de políticas ligadas ao meio ambiente, na medida em que sua exigência deve buscar alcançar valores prestigiados pelo ordenamento jurídico dentre os quais está a preservação do meio ambiente. A sua cobrança, portanto, há de ser fixada de modo a incidir de forma mais gravosa para os contribuintes que não promoverem esse objetivo (empresas poluidoras, por exemplo), e menos gravosa para os contribuintes cuja atividade esteja em

348.

⁷⁵² FERRAZ, Roberto. **Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil**. p. 348.

⁷⁵³ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa Ambiental**: Utilização de Instrumentos Tributários. p. 701.

⁷⁵⁴ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa Ambiental**: Utilização de Instrumentos Tributários. p. 701.

consonância com a tutela desse direito fundamental⁷⁵⁵.

Nessa linha, Regina Helena Costa⁷⁵⁶ sugere, como outro exemplo, a possibilidade da criação de uma CIDE exigida especificamente do setor madeireiro, com o fim específico de financiar programas de reflorestamento.

De todo modo, importante destacar que há limitações para a instituição da CIDE. Isso porque, de acordo com o previsto no art. 173 da CRFB⁷⁵⁷, o Estado somente poderá se valer dessa técnica de tributação quando queira intervir nas atividades econômicas na condição de agente normativo e regulador⁷⁵⁸.

Assim, conforme preleciona Paulo Henrique do Amaral⁷⁵⁹, o fato gerador dessa exação será uma atuação estatal indiretamente referida ao obrigado, diferentemente do que ocorre com as taxas. Somente, pois, justifica-se a contribuição, na forma pontuada pelo autor, em face de uma vantagem proporcionada pelo Estado ao contribuinte, ainda que aparentemente inexistente, de modo que alguns setores deverão incorporar os custos pelas externalidades ambientais negativas causadas em decorrência de suas atividades econômicas⁷⁶⁰.

Por fim, deve-se destacar o caso específico da CIDE-combustíveis, regulada pelo art. 177, § 4º, da CRFB⁷⁶¹ (com a redação dada pela Emenda

⁷⁵⁵ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários*. p. 701.

⁷⁵⁶ COSTA, Regina Helena. Aparentamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 329.

⁷⁵⁷ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme estabelecido em lei. [...]” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**).

⁷⁵⁸ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 256.

⁷⁵⁹ AMARAL, Paulo Henrique. **Direito Tributário Ambiental**. p. 183.

⁷⁶⁰ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 256.

⁷⁶¹ “Art. 177. [...]”

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I – a alíquota da contribuição poderá ser:

a) diferenciada por produto ou uso;

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se aplicando o disposto no art. 150, III, b; II – os recursos arrecadados serão destinados:

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados do petróleo;

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;

c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transporte” (BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**, sem grifo no original).

Constitucional n. 33, de 11.12.2001). O Constituinte definiu para essa contribuição o seu fato gerador consistente na importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível⁷⁶². Nesse dispositivo, permite o texto constitucional a fixação de alíquotas diferenciadas de acordo com o produto ou uso. Ainda determina que dentre as destinações dos recursos arrecadados esteja o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás. Nessa figura, pois, faz-se presente o princípio do usuário pagador, por internalizar o custo socioambiental do consumo de combustíveis⁷⁶³.

3.3 OS INCENTIVOS FISCAIS DE ÍNDOLE AMBIENTAL

3.3.1 Os aspectos gerais

Conforme visto até aqui, em razão da inexistência de permissivo constitucional para a vinculação da receita de impostos à proteção ambiental, a instituição desse tributo *stricto sensu* dessa natureza torna-se ineficiente, já que não servirá para atingir de modo eficaz seu objetivo último, por não obrigar o administrador público a direcionar essa receita à causa ambiental⁷⁶⁴.

Por outro lado, a utilização dos tributos já inseridos no Sistema Tributário Constitucional na tutela do meio ambiente mostra-se como alternativa viável por meio da concessão de incentivos fiscais através dos quais é possível fomentar comportamentos ambientalmente não lesivos, a exemplo do desenvolvimento de atividades não-poluidoras⁷⁶⁵.

No presente estudo adota-se o termo incentivo fiscal trazido por Hugo de Brito Machado⁷⁶⁶ no seguinte sentido:

Na expressão *incentivo fiscal*, a palavra *incentivo* tem o mesmo significado que tem na linguagem comum. Significa estímulo. E a

⁷⁶² COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. p. 329.

⁷⁶³ MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. p. 256.

⁷⁶⁴ AMARAL, Paulo Henrique. **Direito Tributário Ambiental**. p. 192-193. Sem grifo no original.

⁷⁶⁵ AMARAL, Paulo Henrique. **Direito Tributário Ambiental**. p. 193.

⁷⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 171. Com grifo no original.

palavra *fiscal* nessa expressão está a indicar o instrumento com o qual é concedido o incentivo ou estímulo. Incentivo fiscal é o estímulo concedido através de um instrumento cuja utilização caracteriza o que denominamos fisco, vale dizer, tais como benefícios ou alívios. O incentivo, ou estímulo, caracteriza-se pelo tratamento favorecido, diferenciado para melhor, em razão do atendimento da condição colocada para sua obtenção. E pode ser designado por palavras com sentido idêntico, tais como benefícios ou alívios.

Incentivo fiscal é sinônimo, então, de estímulo por meio da exoneração ou alívio no campo da tributação, denominado genericamente pelo autor como fisco.

No tocante ao campo da Tributação Ambiental, elucidativa, ainda, é a definição construída por Paulo Henrique do Amaral⁷⁶⁷:

Adota-se a expressão “incentivos fiscais” para designar o estímulo dado aos contribuintes por realizarem condutas voltadas à proteção ambiental ou por induzir os contribuintes a não praticarem condutas poluidoras; **para tanto, a pessoa política competente poderá diminuir, retirar ou aumentar a carga tributária do sujeito passivo como forma de atender ao seu escopo.** Podem-se encontrar na doutrina outras terminologias que signifiquem o mesmo que incentivo fiscal, por exemplo, benefícios fiscais, subsídios, estímulos fiscais entre outros.

Tem-se, pois, no presente estudo, como incentivo fiscal de cunho ambiental toda a estratégia utilizada pelo ente tributante para estimular os contribuintes a condutas direcionadas à tutela do meio ambiente, seja por meio da diminuição ou retirada da carga tributária, ou, ao revés, por intermédio do aumento da exação para a repreensão de comportamentos ambientalmente nocivos.

Antes, contudo, de adentrar-se no campo das isenções (assim consideradas dentro da noção geral de incentivo fiscal), importante trazer-se a noção defendida por Celso de Barros Correia Neto⁷⁶⁸ em seu controvertido livro denominado “O Averso do Tributo”, a qual será também albergada pelo presente estudo.

Entende o citado jurista que a questão que se deve enfrentar na investigação específica dos incentivos fiscais não reside tão somente na análise do não tributo consubstanciado nas diferentes modalidades de exoneração fiscal. Para

⁷⁶⁷ AMARAL, Paulo Henrique. **Direito Tributário Ambiental**. p. 193. Sem grifo no original.

⁷⁶⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 27.

ele, “tais conceitos acrescentam algo mais ao tema das exonerações; algo que, em certa medida, situa-se além do dever de pagamento do tributo”⁷⁶⁹.

Acrescenta com precisão⁷⁷⁰:

Quando mencionamos isenções, remissões ou reduções de base de cálculo e de alíquota, temos em mente estruturas normativas que, de alguma forma, afetam a obrigação tributária, em sentido amplo, seja para reduzir o quantum devido, seja para eliminar complementarmente o tributo. **Já quando se discute a concessão de incentivos e renúncias fiscais, os problemas jurídicos implicados não se limitam a saber se há ou não incidência do tributo ou determinar o *quantum debeatur*, assumem particular importância também os fins que justificam sua concessão e os efeitos externos que produzem ou devem produzir.**

O autor, para elucidar a ideia acima defendida, traz o exemplo justamente da isenção. Esse instituto, puramente considerado, encontra-se atrelado à sua estrutura normativa específica (já explorada, ainda que de modo genérico, no subcapítulo 2.1.4). No entanto, quando colocada a isenção dentro da concepção de incentivo fiscal, qualifica-se o seu conceito atrelando-o ao resultado, de forma a estabelecer uma relação de instrumentalidade, de meio e fim entre certo instrumento tributário e os propósitos que orientam seu uso naquele particular contexto⁷⁷¹.

E arremata o doutrinador⁷⁷²:

[...] A noção designa um sem-número de institutos, reunidos com base na função que exercem, que é de induzir comportamentos adrede valorados positivamente pelo ordenamento jurídico. Uma isenção ou uma remissão, por exemplo, serão chamados de “incentivo fiscal” se visarem à produção de efeitos “extrafiscais”, isto é, se forem concedidas a título de induzir certa conduta ou resultado, e não apenas pela forma como afetam a obrigação tributária.

Como explorou-se até agora as diversas formas possíveis (no subcapítulo 3.2), dentro do Sistema Tributário Constitucional, de manejo dos elementos da regra matriz de incidência (diminuição ou aumento da carga tributária), para o estímulo de comportamentos ambientalmente corretos ou repressão de condutas nocivas ao meio ambiente, passa-se a seguir a perquirir-se as nuances do instituto da isenção

⁷⁶⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 27.

⁷⁷⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 27. Sem grifo no original.

⁷⁷¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 28.

⁷⁷² CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 28.

(dentro da concepção de incentivo fiscal) de cunho tributário como instrumento para o aludido desígnio.

3.3.2 As isenções fiscais de cunho ambiental

Recuperando as noções trazidas inicialmente no subcapítulo 2.1.4, sabe-se que a isenção pressupõe a incidência de norma tributária impositiva. Isso porque, caso não se cogitasse acerca própria existência da obrigação, deixar-se-ia de haver necessidade da criação de lei específica em vista a excluir o eventual crédito tributário. Como já visto, esse é tema (de ser ou não uma hipótese de exclusão do crédito tributário) controvertido entre os juristas, discussão essa calorosa acerca da qual não se ocupará o presente estudo⁷⁷³.

De toda forma, dúvidas não há de que a norma de isenção é criada pelo legislador com a nítida intenção de afastar os efeitos da incidência de regra impositiva que, se inexistente, acarretaria para o contribuinte a obrigação de pagar determinado tributo⁷⁷⁴. O ente tributante assim o faz, a partir da concepção de que o fenômeno da tributação é mais que arrecadação: muitas vezes, nas palavras de Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff, “implica, para consecução de diversas de suas funções, não arrecadação”⁷⁷⁵.

Em se partindo, por conseguinte, da premissa que o tributo se presta também para propósitos regulatórios e redistributivos, deve-se considerar que várias são as circunstâncias a motivar o gestor público na decisão de relativizar a regra de incidência. O administrador, assim, desobriga, em vista ao alcance de interesses legítimos (dentre eles, por certo, a tutela do meio ambiente), determinados contribuintes de recolher o tributo⁷⁷⁶.

Essa decisão, aliás, encontra-se dentro da esfera de autonomia dos entes federados. A respeito, ainda destacam Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando

⁷⁷³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 228.

⁷⁷⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. p. 228.

⁷⁷⁵ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **Incentivos Fiscais na Federação Brasileira**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 29.

⁷⁷⁶ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **Incentivos Fiscais na Federação Brasileira**. p. 29.

Facury Scaff⁷⁷⁷:

E observando, mais, que a autonomia financeira dos entes públicos implica dotar-se do poder de decisão sobre os seus rumos fiscais-financeiros, há de se aceitar, também, que cada ente político tributariamente competente para instituir e arrecadar tributos detém da mesma forma o poder de estabelecer desonerações que se adequem ao plano de ação específica daquele ente.

Sob essa perspectiva, portanto, a ideia de isenção fiscal encontra-se ligada diretamente à autonomia financeira dos entes políticos, do poder (competência) de tributar – este outorgado, como já visto, pela CRFB – e mesmo do próprio fenômeno da tributação⁷⁷⁸.

Daí exsurge uma das características essenciais do instituto da isenção fiscal (dentro da concepção, repita-se, de incentivo fiscal): a discricionariedade de sua concessão. Esse elemento é capaz de afastar outras formas de exoneração fiscal tidas como estruturais ou necessárias relacionadas à própria configuração da norma tributária, aos limites impostos pelo mínimo existencial ou à capacidade contributiva⁷⁷⁹.

Apesar de discricionária, a concessão ou não de isenções encontra limites. Se as leis que as concedem mostram-se como instrumentos de intervenção na conduta do contribuinte e, naturalmente, pressupõem a outorga pelo Constituinte de competência tributária ao ente estatal, certo é que os limites impostos pelo texto constitucional à própria imposição de tributos também serão aplicados à competência para a concessão de incentivos fiscais⁷⁸⁰.

Nesse caminhar, tem-se que somente a pessoa política capaz de criar o tributo pode também instituir a sua isenção, desde que o faça por meio de lei. Assim, “só a lei federal pode conceder isenções de tributos federais; só a lei estadual, de tributos estaduais; só a lei municipal, de tributos municipais; só a lei distrital, de tributos distritais”⁷⁸¹.

⁷⁷⁷ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **Incentivos Fiscais na Federação Brasileira**. p. 29.

⁷⁷⁸ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **Incentivos Fiscais na Federação Brasileira**. p. 31.

⁷⁷⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. p. 138.

⁷⁸⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. p. 138.

⁷⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 1049.

A propósito, a própria CRFB fez questão de afastar qualquer pecha de dúvida sobre o tema, ao estabelecer, em seu art. 151, inc. III⁷⁸², que é vedado à União “[...] instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”⁷⁸³. Trata-se, na espécie, do denominado princípio da proibição das isenções heterônomas⁷⁸⁴.

Essa regra, por certo, é aplicada, por extensão, aos demais entes tributantes (aos Estados, Municípios e o Distrito Federal), pois “não faria sentido jurídico que só a União estivesse impedida de isentar tributos da competência de outras pessoas políticas. Na medida em que, juridicamente, as pessoas políticas são isônomas, este impedimento tolhe a todas”⁷⁸⁵.

Há, contudo, uma ressalva expressamente prevista no texto constitucional à proibição de heteronomia nas isenções: o art. 156, § 3º, inc. II, possibilita a concessão pela União, por lei complementar – LC n. 116/2003, art. 2º, inc. I – de isenção heterônoma do ISS nas exportações de serviços⁷⁸⁶.

Muito embora não haja mandamento constitucional, a jurisprudência⁷⁸⁷ também vem considerando os tratados e convenções internacionais como outra exceção ao citado princípio. Entende que há a possibilidade de concessão de isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratado internacional⁷⁸⁸.

A respeito, explica Sabbag⁷⁸⁹:

[...] Como é cediço, a União, ao celebrar o tratado, não se mostra como pessoa política de Direito Público interno, mas como pessoa política internacional ou sujeito de direito na ordem internacional, passando ao largo da restrição constitucional. Em tempo, o Presidente da República firma tais acordos à frente dos interesses soberanos da nação, e não na defesa de seus restritos propósitos como entidade federada. Daí se assegurar que a concessão da

⁷⁸² BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**.

⁷⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 1049.

⁷⁸⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 101.

⁷⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 1049.

⁷⁸⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais. p. 102.

⁷⁸⁷ Nesse sentido: ADI n. 1.600/UF (BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1600. Relator p/ acórdão: Ministro Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em: 26-11-2001, publicado no DJ em: 20-6-2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281600%2E%2E+OU+1600%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hq6t6z5>. Acesso em: 28 fev. 2017).

⁷⁸⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais. p. 103.

⁷⁸⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais. p. 103.

isenção na via do tratado não se sujeita à vedação da concessão de isenção heterônoma [...]

Desse modo, considera-se plenamente possível a concessão de isenção de tributos estatuais e municipais por meio de tratados internacionais, principalmente porque as limitações ao poder de tributar incidem tão somente quanto às relações jurídicas internas da União, e não às relações internacionais das quais a República Federativa do Brasil é parte⁷⁹⁰.

À vista de todo o exposto, fácil é perceber que a isenção “não é antagônica nem estranha à incidência. É outra face da mesma moeda. É poder tão relevante quanto o de instituir e cobrar tributos – faz parte deste, em verdade”⁷⁹¹. Mas há, repita-se, uma condição de legitimidade para a sua existência: a necessária vinculação ao desígnio de induzir comportamentos legítimos pelo contribuinte. Afinal, o sujeito obrigado ao pagamento do tributo não é indiferente a esse ônus, razão pela qual a exação (ou a falta dela) será sim um fator a influenciar a conduta dos diversos agentes econômicos⁷⁹².

Forte nessas premissas, não é difícil concluir que, além dos diversos instrumentos já tratados no presente estudo, a isenção pode apresentar-se como a alternativa mais eficaz em vista à promoção de condutas ambientalmente corretas pelos contribuintes. Não se ignora, contudo, que esse instituto, ao implicar a renúncia de receita pelo ente tributante, encontra inevitavelmente certa relutância pelo administrador público para implementá-lo, em especial diante de época de crise econômica. Essa visão do gestor público, no entanto, muitas vezes é imediatista e superficial, ao desconsiderar os inerentes efeitos negativos econômicos da falta de preocupação, pelo contribuinte, das repercussões ambientais de sua atividade.

⁷⁹⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais. p. 103.

⁷⁹¹ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. p. 29.

⁷⁹² SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. p. 29.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente Dissertação teve como objeto a Tributação Ambiental à luz do Sistema Constitucional Tributário brasileiro. Está inserida na linha de pesquisa Direito Ambiental, Transnacionalidade e Sustentabilidade dentro da área de concentração Fundamentos do Direito Positivo.

O objetivo científico foi investigar os preceitos constitucionais brasileiros, em especial o Sistema Constitucional Tributário, com o fim de neles identificar as possibilidades e os limites do fenômeno da Tributação Ambiental.

Diante do estudo até aqui perpetrado, pode-se estabelecer as seguintes considerações:

- Nos termos do previsto no art. 225 da CRFB – tido como o núcleo do tema constitucional ambiental – fica clara a intenção do Constituinte de adotar uma resposta ampla à grave e complexa questão ambiental, por ser requisito indispensável à garantia a todos de uma qualidade de vida digna.

- Por meio do estudo acerca do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, que pressupõe a análise conjugada de uma verdadeira constelação de normas constitucionais, indesejável reconhecer-se o papel de ator fundamental do Estado na sua tutela.

- Dentro dessa visão, certo é que o Estado não só pode como deve intervir na ordem econômica com o fim precípuo de ajudar a corrigir as deficiências do mercado e propiciar uma distribuição equitativa dos recursos a respeitar a sustentabilidade do meio ambiente.

- Pretende, pois, o Constituinte que o Estado implemente fórmulas sustentáveis de desenvolvimento, em razão da inevitável necessidade de que a expansão econômica não despreze a manutenção do meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado.

- Essa intervenção do Estado na ordem econômica deve buscar a

promoção para todos, no território nacional, de uma existência digna, cuja expressão se manifesta também por meio de um ambiente ecologicamente equilibrado.

- Nesse contexto, a intervenção reguladora do Estado deve desempenhar um importante papel na redução dos problemas advindos das falhas de mercado. É o Estado regulador capaz de conduzir a atividade econômica de modo a ajustá-la aos valores e princípios assegurados pela CRFB, cujo objetivo se traduz no desenvolvimento humano e social de forma ambientalmente sustentável.

- É sob essa perspectiva que a Tributação Ambiental passa a ser considerada uma das vias de concretização do citado *múnus estatal*. Desde a promulgação da CRFB, vem se percebendo que essa técnica de tributação tem vocação de ir além, na condição de instrumento capaz de compatibilizar os interesses econômicos e os objetivos ambientais com maior eficiência e eficácia.

- Após a análise pormenorizada do Sistema Tributário Constitucional brasileiro, em especial as diversas espécies tributárias estabelecidas pelo Constituinte e as competências tributárias impostas, observa-se que, de fato, não há norma específica sobre a Tributação Ambiental. Apenas mediante a interpretação conjugada de dispositivos da CRFB, é possível vislumbrar-se o tributo como instrumento hábil na defesa do meio ambiente.

- Sequer por meio da competência residual atribuída à União (CRFB, art. 154, inc. I), mostra-se possível a instituição de um imposto ambiental *stricto sensu*. Essa modalidade de tributo tem por característica essencial a sua não-vinculação à atividade estatal específica relativa ao contribuinte, de forma a inviabilizar a sua exigência distintamente de um ou outro sujeito passivo da obrigação tributária. Aliás, a cobrança dos impostos, a rigor, só poderá variar conforme critério de discriminação constitucionalmente estabelecido, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (CRFB/1988, art. 145, § 1º), o que impossibilita oscilações com parâmetro em qualquer outra variável, inclusive sua atividade (CRFB/1988, art. 150, inc. II). Daí porque a exigência de impostos de modo diferenciado em decorrência da maior ou menor adequação da atividade do contribuinte a parâmetros de preservação ambiental seria tida, inevitavelmente, por inconstitucional por afronta

aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

- De outro vértice, dentro do âmbito dos impostos já existentes e das outras modalidades de tributos, há campo fértil de eleição extrafiscal, em especial no tocante aos tributos por indiretos (tratados no subcapítulo 2.2.1.2.3), incidentes sobre a produção e o consumo. Detêm essas exações aptidão para serem utilizadas como instrumento de tributação no campo ambiental, por meio de diversos mecanismos relacionados ao manejo dos elementos da regra matriz de incidência.

- Assim, na falta de norma constitucional a permitir a instituição de tributo *stricto sensu* de cunho ambiental, a orientação de condutas, no sistema brasileiro, há de ser fixada mediante a técnica da extrafiscalidade a ser concretizada por meio de duas formas: 1) o manejo de tributos (dos elementos da regra matriz de incidência): com o emprego das diversas espécies de tributos, desestimula-se comportamentos ou atos que, embora lícitos, são considerados prejudiciais ao meio ambiente, ou, *contrario sensu*, por meio do manejo, em especial, do elemento quantitativo da regra matriz de incidência (base de cálculo e alíquota), a instigar o comportamento do contribuinte de forma benéfica ao meio ambiente; e 2) o estabelecimento de incentivos fiscais: com a utilização de incentivos fiscais, pode-se fomentar o comportamento desejado por uma política tributária-ambiental (comissivo ou omissivo), de modo a atribuir-se consequências agradáveis ou por meio de sua facilitação, o que poderá ser feito por meio de subsídios, isenções, créditos especiais, dentre outras técnicas (escolheu-se investigar, no presente trabalho, as isenções, tema esse que se encontra dentro do âmbito do direito tributário, enquanto deixou-se de investigar as demais formas de incentivo, por estarem inseridas no âmbito do direito financeiro).

- Desenvolver a ideia da utilização do tributo como instrumento para a proteção do meio ambiente consiste, em essência, em visualizá-lo sob sua faceta extrafiscal (ordenatória). Essa extrafiscalidade está presente quando o Estado utiliza os tributos como instrumento para alcançar finalidades regulatórias de condutas sociais, em matéria econômica, ambiental, política (administrativa, demográfica, sanitária, cultural) ou social. O ente tributante, assim, vale-se das diversas figuras tributárias como forma de intervir na direção da atividade econômica com o intuito de

alcançar determinados objetivos almejados pela sociedade.

- A aludida extrafiscalidade, aplicada em vista à tutela do meio ambiente, deve ser norteadada pelos princípios constitucionais tributários (limitadores do poder de tributar) da legalidade estrita e da isonomia, bem como pelos princípios ambientais do poluidor-pagador, do usuário-pagador, da precaução e da prevenção.

- A escolha da espécie tributária ou técnica fiscal pelo legislador não é questão a ser resolvida de forma única e genérica. Deverá, na verdade, ser perpetrada caso a caso, com base em parâmetros técnicos e de justiça tributária, além de considerar, como mote da extrafiscalidade, os princípios acima destacados. Cada instrumento poderá ser eficiente a depender de cada situação ambiental.

- Dentro desse espírito, detêm vocação de tutela ambiental os seguintes tributos: 1) Impostos: 1.1) Federais: o IR, ITR, II, IE e IPI; 1.2) Estaduais: ICMS e IPVA; 1.3) Municipais: IPTU e ISS; 2) Taxas, tanto pelo poder de polícia quanto pela prestação de serviços públicos; 3) Contribuições de Melhoria; e 4) CIDE.

- Em razão da inexistência de permissivo constitucional para a vinculação da receita de impostos à proteção ambiental, a instituição de tributo *stricto sensu* de natureza ambiental tornar-se-ia também ineficiente, já que não serviria para atingir de modo eficaz seu objetivo último, por não obrigar o administrador público a direcionar essa receita à causa ambiental. Por outro lado, a utilização dos tributos já inseridos no Sistema Tributário Constitucional na tutela do meio ambiente mostra-se como alternativa viável por meio da concessão de incentivos fiscais através dos quais é possível fomentar comportamentos ambientalmente não lesivos, a exemplo do desenvolvimento de atividades não-poluidoras.

- Reputou-se, no presente estudo, como incentivo fiscal de cunho ambiental toda a estratégia utilizada pelo ente tributante para estimular os contribuintes a condutas direcionadas à tutela do meio ambiente, seja por meio da diminuição ou retirada da carga tributária, ou, ao revés, por intermédio do aumento da exação para a repreensão de comportamentos ambientalmente nocivos.

- A isenção pode apresentar-se como a alternativa mais eficaz em vista à

promoção de condutas ambientalmente corretas pelos contribuintes. Não se ignora, contudo, que esse instituto, ao implicar a renúncia de receita pelo ente tributante, encontra inevitavelmente certa relutância pelo administrador público para implementá-lo, em especial diante de época de crise econômica. Essa visão do gestor público, no entanto, muitas vezes é imediatista e superficial, ao desconsiderar os inerentes efeitos negativos econômicos da falta de preocupação, pelo contribuinte, das repercussões ambientais de sua atividade.

Frente ao exposto e recuperando as hipóteses levantadas no início do trabalho, observa-se:

1) Houve a confirmação da primeira hipótese a dirimir o primeiro problema, segundo a qual apenas a partir da interpretação conjugada dos diversos dispositivos da CRFB torna-se possível vislumbrar que o tributo é instrumento hábil para a proteção do meio ambiente;

2) Houve, do mesmo modo, a confirmação da segunda hipótese para o segundo problema, apontando para a inviabilidade de criação de um tributo *stricto sensu* com elementos de cunho estritamente ambiental, diante do Sistema Tributário Constitucional brasileiro vigente; e

3) Houve, por fim, a confirmação da terceira hipótese para o terceiro problema, ao se considerar que, a partir do Sistema Tributário Constitucional brasileiro, o fenômeno da Tributação Ambiental somente é tolerado em sentido amplo, isto é, por meio do manejo da regra matriz de incidência dos diversos tributos já existentes e mediante a concessão de incentivos fiscais.

Ressalta-se, por derradeiro, que a Dissertação não teve a intenção de esgotar a pesquisa do assunto, mas sim de estimular a sua discussão. Espera-se, dessa forma, que as ideias aqui desenvolvidas possam contribuir para novos estudos sobre o fenômeno da tributação ambiental, em especial a partir do Sistema Tributário Constitucional brasileiro.

REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

ABREU, Pedro Manoel. **Processo e Democracia**: o processo jurisdicional como um *locus* da democracia participativa e da cidadania inclusiva no estado democrático de direito. São Paulo: Conceito Editorial, 2011, v. 3.

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

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

AYALA, Patryck de Araújo; LEITE, José Rubens Morato Leite. RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BENJAMIN, Antônio Herman. Direito Constitucional Brasileiro. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 593.

_____. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 26 de out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 18 abril 2017.

BRASIL. Decreto n.º 755, de 19 de fevereiro de 1993. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 de fev. 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0755.htm. Acesso em: 22 abril 2017.

BRASIL. Decreto n.º 6.306, de 14 de dezembro de 2007. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 de dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6306.htm. Acesso em: 20 abril 2017.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 195, de 24 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 de fev. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm. Acesso em: 18 abril 2017.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 de dez. 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm. Acesso em: 21 abril 2017.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.578, de 11 de outubro de 1977. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 de out. 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1578.htm. Acesso em: 18 abril 2017.

BRASIL. Estado de Pernambuco. Lei n.º 11.304, de 28 de dezembro de 1995. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, PR, 28 de dez. 1995. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/arquivoTexto.aspx.tiponorma=1&numero=11304.htm>. Acesso em: 23 abril 2017.

BRASIL. Estado de Pernambuco. Lei n.º 10.403, de 29 de dezembro de 1989. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, PR, 29 de dez. 1989. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/arquivoTexto.aspx.tiponorma=1&numero=10403.htm>. Acesso em: 23 abril 2017.

BRASIL. Estado de Santa Catarina. Município de Bombinhas. Lei Complementar n.º 185, de 19 de dezembro de 2013. Diário Oficial do Município de Bombinhas, SC, 20 de dez. 2013. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/b/bombinhas/lei-complementar/2013/18/185/lei-complementar-n-185-2013-institui-a-taxa-de-preservacao-ambiental-tpa-e-da-outras-providencias.html>. Acesso em: 23 abril 2017.

BRASIL. Estado de Santa Catarina. Município de Bombinhas. Lei Complementar n.º 195, de 29 de julho de 2014. Diário Oficial do Município de Bombinhas, SC, 30 de jul. 2014. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/b/bombinhas/lei-complementar/2013/18/185/lei-complementar-n-185-2013-institui-a-taxa-de-preservacao-ambiental-tpa-e-da-outras-providencias.html>. Acesso em: 23 abril 2017.

BRASIL. Estado de Santa Catarina. Município de Bombinhas. Lei n.º 1407, de 29 de dezembro de 2014. Diário Oficial do Município, SC, 29 de dez. 2014. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/b/bombinhas/lei-ordinaria/2014/140/1407/lei-ordinaria-n-1407-2014-regulamenta-a-taxa-de-preservacao-ambiental-tpa-instituida-pela-lei-complementar-n-185-de-19-de-dezembro-de-2013-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 23 abril 2017.

BRASIL. Estado de Santa Catarina. **Regulamento do ICMS**. Decreto n.º 2.870, de 27 de agosto de 2001. Diário Oficial do Estado de Santa Catarina, SC, 28 de agost. 2001. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm. Acesso em: 23 abril 2017.

BRASIL. Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1º de dez. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm. Acesso em: 18 abril 2017.

BRASIL. Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1968. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1º set. 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm. Acesso em: 18 abril 2017.

BRASIL. Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 de dez. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm. Acesso em: 21 abril 2017.

BRASIL. Lei n.º 10.257, de 10 de julho de 2001. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 de julh. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em: 3 julho 2017.

BRASIL. Lei Complementar n.º 63, de 11 de janeiro de 1990. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 12 de jan. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp63.htm. Acesso em: 22 abril 2017.

BRASIL. Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1º de agost. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 21 abril 2017.

BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 18.abril. 2017.

BRASIL, República Federativa do. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1235676. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em: 7-4-2011, publicado no Dje em: 15-4-2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1235676&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 27 fev. 2017.

BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1600. Relator p/ acórdão: Ministro Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em: 26-11-2001, publicado no DJ em: 20-6-2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281600%2E%2E+OU+1600%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hq6t6z5>. Acesso em: 28 fev. 2017.

BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2178-8. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em: 29-3-2000, publicado no DJ em: 12-5-2000. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282178%2E%2E+OU+2178%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ycbk29lk>. Acesso em: 27 fev. 2016.

BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 582467. Relator: Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em: 22-6-2010, publicado no Dje n. 145 em: 5-8-2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28582467%2E+OU+582467%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lurs9qd> Acesso em: 27 fev. 2016. Sem grifos no original.

BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 772064. Relator: Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em: 18-6-2013, publicado no Dje n. 148 em: 31-7-2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28iptu+al%E+Dquota+diferenciada%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mknd4vp>. Acesso em: 27 fev. 2016.

BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 361009. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em: 31-8-2010, publicado no Dje n. 217 em: 12-11-2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28361009%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zqu8fxa>. Acesso em: 27 fev. 2017.

BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 562783. Relator: Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em: 2-8-2011, publicado no Dje n. 179 em: 16-9-2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28562783%2E+OU+562783%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nq6m5j5>. Acesso em: 27 fev. 2016.

BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança n. 22.164-0. Relator: Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em: 30-10-1995, publicado no DJ em: 17-11-1995. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2822164%2E+OU+22164%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mtvt8g3>. Acesso em: 18.junh.2016.

BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 129930. Relator: Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em: 7-5-1991, publicado no DJ em: 16-8-1991. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28129930%2E+OU+129930%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zbq7wdw>. Acesso em: 27 fev. 2017.

BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 233332. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em: 10-3-1999, publicado no DJ em: 14-5-1999. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28231764%2E+OU+231764%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lqfaf2m>. Acesso em: 27 abril. 2017.

BRASIL, República Federativa do. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 461601. Relator: Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em: 10-8-2005, publicado no DJ em: 30-9-2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28416601%2E+OU+416601%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jajrcrp>. Acesso em: 27 fev. 2017.

BRASIL, República Federativa do. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 9153854-27.2014.8.24.0000. Relator: Desembargador Cid Goulart, Órgão Especial, julgado em: 15-2-2016. Disponível em: https://esaj.tjsc.jus.br/cposgtj/search.do?conversationId=&paginaConsulta=1&cbPesquisa=NUMPROC&tipoNuProcesso=UNIFICADO&numeroDigitoAnoUnificado=9153854-27.2014.8.24.0000&dePesquisaNuUnificado=9153854-27.2014.8.24.0000&dePesquisa=&uuidCaptcha=sajcaptcha_62c261d53dba4cefa078adcc54bca278&vICaptcha=bME&novoVICaptcha=?cdDocumento=138. Acesso em: 28 fev. 2017.

BRASIL, República Federativa do. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Apelação Cível n. 2012.032598-5. Relator: Desembargador Luiz César Medeiros, Grupo de Câmaras de Direito Civil, julgado em: 8-5-2013, publicado no Dje n. 1639 em: 29-5-2013. Disponível em: http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/avancada.jsp#resultado_ancora. Acesso em 27 fev. 2016. Sem grifos no original.

BRASIL, República Federativa do. Tribunal Regional Federal – 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 85981. Relator: Desembargador Federal Petrucio Ferreira, Segunda Turma, julgado em: 22-6-2004, publicado no DJ em: 10-9-2004. Disponível em: <https://www4.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>. Acesso em: 28 fev. 2017.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário constitucional**. 28. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In:

TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

COSTA, Regina Helena. Instrumentos Tributários para a Implementação da Política Urbana. In: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (Coords.). **Estatuto da Cidade**. São Paulo: Malheiros, 2010.

CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, Sustentabilidade e a Premissa Tecnológica como ampliação de seus fundamentos. In: **Revista Sequência**, n. 71, p. 239-278, dez. 2015.

DANTAS, Marcelo Buzaglo; FERRÚA, Luiz; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; SCHMITT, Guilherme Berger; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. **Mapeamento de Incentivos Econômicos para a Construção Sustentável**: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade. Florianópolis: CBIC, 2015.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

D'Isep, Clarissa Ferreira Macedo. **Direito Ambiental Econômico e a ISO 14000: Análise Jurídica do Modelo de Gestão Ambiental e Certificação ISSO 14001**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 2009.

FERRAJOLI, Luigi. **Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia. Vol. 2. Teoría de la democracia**. Trad. por Perfecto Andre Ibañez, Carlos Bayon, Maria Gascón, Luis Prieto Sanchís e Afonso Ruiz Miguel. Madrid: Editorial Trotta, 2011.

FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERREIRA, Renata Marques; FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Direito Ambiental Tributário**. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERRER, Gabriel Real. **Integración Económica y Medio Ambiente en América Latina**. Madrid: 2000.

FIORILLO, Celso Antonio. **Estatuto da Cidade Comentado**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

GARCIA, Denise. Dimensão Econômica da Sustentabilidade: uma análise com base na economia verde e a teoria do decrescimento. In: **Revista Veredas do direito**, v. 13, n. 25, p. 133-153, jan./abril de 2016.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRIGARAVICIUS, Maria Della Pereiro de Grigaravicius. **Daño Ambiental en el Medio Ambiente Urbano**: un nuevo fenómeno económico en el siglo XXI. Argentina: La Ley, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. Atlas, 2012.

LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Breves Considerações sobre a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, instituída pela Lei n. 10.165/2000. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 22 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Direito Ambiental Brasileiro**. 23 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007.

_____; PALSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

MILARÉ, Édís. **Direito do Ambiente**. 9 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a Introdução da Variável Ambiental no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

NASCIMENTO, Elimar Pinheiro do. Trajetória da sustentabilidade: do ambiental ao social, do social ao econômico. In: **Revista Estudos Avançados da Universidade de São Paulo**, v. 26, n. 74, p. 51-64, 2012.

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

PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente**: a tributação como instrumento de proteção ambiental. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2013.

PALSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 6 ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

_____. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática. 13 ed. rev. São Paulo: Conceito Editorial, 2015.

PRADO, Luiz Regis. **A tutela constitucional do meio ambiente**. In: MILARÉ, Édis; MACHADO, Paulo Affonso Leme (Org). **Direito ambiental: tutela do meio ambiente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, v. 4.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____; CARVALHO, Valbério Nobre de. O Tributo como Instrumento de Tutela do Meio Ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo/SP, ano 14, n. 54, abr-jun/09.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental: Parte Geral**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Limites Formais à Concessão de Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: o ICMS Ecológico. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 8 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: a Utilização de Instrumentos Econômicos e Fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente Saudável.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

WEINBERG, Philip; REILLY, Kevin. **Understanding Environmental Law.** 2 ed. São Francisco: LexisNexis, 2007.