



# TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: POR UMA REMODELAÇÃO ECOLÓGICA DOS TRIBUTOS

*Denise Lucena Cavalcante\**

## **Resumo**

O presente artigo defende a ideia de que não se deve criar uma conceitualização específica de tributo ambiental, considerando que já há uma definição do gênero no art. 3º, do Código Tributário Nacional. Não se trata de uma espécie nova, mas sim de uma nova motivação. Os tributos com fins ambientais, em regra, também não terão exceção à aplicabilidade dos princípios constitucionais tributários. Portanto, o que deve haver é uma remodelação ambiental do sistema tributário nacional.

## **Palavras-chave**

Tributação ambiental. Sistema tributário ambiental.

## **Abstract**

This paper advocates the idea that one should not create a specific conceptualization of environmental tax, whereas there is a definition of gender in art. 3, the Brazilian Tax Code. This is not a new species, but a new motivation. The taxes for environmental purposes, as a rule, will also not exception to the applicability of constitutional principles tributaries. So what should be is a remodeling of the environmental tax system.

## **Keywords**

Environmental taxation. Environmental tax system.

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A perspectiva contemporânea da tributação voltada à proteção do meio ambiente requer uma nova sistematização das diretrizes fisco-ambientais.

O caminho para ligar a tributação à sustentabilidade ambiental não deve ser simplesmente onerar as empresas através de novos tributos ambientais. Também não poderá o tributo ser caracterizado como uma sanção.

---

\* Pós-Doutora em Tributação Ambiental pela Universidade de Lisboa/Portugal. Doutora pela PUC/SP. Professora de Direito Tributário e Financeiro/UFC. Procuradora da Fazenda Nacional. E-mail: deniluc@fortalnet.com.br.

Muito mais eficaz que criar novos tributos, num país já de elevadíssima carga tributária, é a adoção de incentivos fiscais para as empresas que investirem na proteção ao meio ambiente, é o que prevê o princípio do *protetor-recebedor*.

O momento é de permitir a inovação fiscal na adequação dos tributos às atuais exigências ambientais e esta deve ser necessariamente por meio de uma diretriz governamental. O Estado tem que assumir seu papel de sujeito ativo nesta fase de transição para novos modelos econômicos ditos verdes.

Defendemos que o Direito Tributário brasileiro deve ampliar seu foco para dar diretrizes à sustentabilidade ambiental. A sustentabilidade está diretamente relacionada com a boa governança focada no desenvolvimento econômico comprometido com o meio ambiente<sup>1</sup>.

Não se trata simplesmente de reduzir a discussão ao tributo ecológico. Na verdade, sequer defende-se um conceito próprio de tributo ambiental, pois não se trata de uma espécie tributária distinta das que estão em curso. Ao contrário, a tributação ambiental não preconiza uma espécie tributária nova, mas, sim, uma reordenação do sistema tributário com foco na sustentabilidade ambiental.

Embora a crise ambiental seja universal, os países estão em diferentes no grau de evolução desta crise. Enquanto no âmbito da União Europeia, por exemplo, avançam as discussões e aperfeiçoamento da cobrança de tributos sobre a poluição, como o *carbon tax*, já buscando definir preços sobre as emissões do gás carbônico - CO<sub>2</sub>, países como o Brasil e muitos outros da América Latina ainda lutam para inserir em sua cultura a reciclagem do lixo doméstico, utilizando a redução de tributos para fomentar a educação ambiental.

Deve ser utilizado o critério ambiental em todo o sistema tributário, não no sentido de criar novos tributos, o que comumente teria o implícito caráter punitivo, mas sim, que os tributos já existentes sejam também utilizados para a proteção ambiental, a exemplo do que já vem acontecendo hoje com o IPTU e IPVA.

Os incentivos fiscais têm sido no Brasil o melhor instrumento fiscal para fomentar a mudança de postura dos cidadãos e dos empresários. Como afirmado anteriormente, essa fase de concessão de incentivos é bem característica da tese do protetor-recebedor, que com o tempo chegar-se-á ao equilíbrio de já ter incorporado nas atividades empresariais a obrigatoriedade de boas práticas ambientais, passando a vigorar assim, o próximo estágio da sustentabilidade que será o de *não protetor-infrator*.

---

<sup>1</sup> Sobre essa questão ver: CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. **Cadernos IDEFF Internacional**, n. 2, Coimbra: Almedina, 2012, p. 95-208.

A tributação ambiental atua por meio dos diversos instrumentos econômicos, podendo produzir seus efeitos por intermédio dos tributos, incentivos e benefícios fiscais, isenções, obrigações acessórias, enfim, de todas os meios fiscais capazes de induzir condutas, restaurar danos ou redistribuir custos ambientais.

## 2. DA SUPERAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE COMO CARACTERÍSTICA INERENTE À TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

As funções da tributação ambiental são classificadas de acordo com a atividade a ser alcançada por meio de sua adoção, podendo ter: i) *função indutora* – induz a comportamentos ambientalmente adequados e/ou premia as condutas mais favoráveis (internalização das externalidades positivas); ii) *função restauradora* - restaura os danos ambientais já ocorridos; e iii) *função redistributiva* - redistribui os custos ambientais das atividades causadores de danos (internalização das externalidades negativas).

Com base nestas funções, podemos identificar vários tributos que passam a ter grande relevância na questão ambiental, comprovando que a tributação ambiental vai muito além do que foi pensado nos primeiros momentos, conforme veremos a seguir.

Com frequência, os tributos dito ambientais são caracterizados originalmente com a função extrafiscal<sup>2</sup>, insistindo-se na clássica dicotomia entre função fiscal e extrafiscal<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Casalta Nabais: “É certo que os tributos ambientais, são, em geral, definidos pelas seguintes características ou notas típicas: 1) têm função extrafiscal; 2) tributam actividade mais poluente, atendendo ao princípio do poluidor-pagador; 3) presumem a existência de produto alternativo para o qual possa ser dirigida a procura antes orientada para o produto tributado; 4) as receitas encontram-se, por via de regra, consignadas à realidade da função ambiental; 5) devem ser estabelecidas no início da cadeia produtiva (upstream). Mas em rigor, são as três primeiras notas que, efetivamente caracterizam os verdadeiros tributos ambientais enquanto tributos de natureza extrafiscal.” (NABAIS, Casalta. Da sustentabilidade do Estado fiscal. In: NABAIS, José Casalta; DA SILVA, Suzana Tavares. (Coords.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 47.

<sup>3</sup> A doutrina espanhola trata de “graus de parafiscalidade” dependendo da intensidade de sua influência na regulação a que se propõe: “*Se podrían, por tanto, reducir a tres las características básicas de la parafiscalidad, el carácter extrapresupuestario, al no incluirse en el presupuesto del Estado; la gestión, por estar encomendada a órganos diferentes de la Administración financiera; y la afectación, las exacciones parafiscales son ingresos que nacen afectados a un fin, esto es, que desde el momento de su recaudación pueden estar adscritos a determinadas finalidades específicas. Es, por tanto, perfectamente posible referirse a ‘grados de parafiscalidad’, dependiendo de la intensidad del alejamiento de su regulación jurídica con respecto al que sería régimen jurídico propio y normal del tributo de que se trate.*” (MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. **Régimen fiscal de las aguas**. Madrid: Civitas, 1991, p. 33-34.)

Em relação aos tributos com fins ambientais, contudo, está cada vez mais difícil isolar tais funções, considerando que todos os tributos podem ter ambas as atribuições.

Concordamos, então, com Heleno Taveira Torres<sup>4</sup> quando ele acentua que *a ordenação de finalidades extrafiscais ao tributo já não é suficiente sequer para caracterizar diferenciações entre eles, devendo tal distinção ser abandonada.*

Melhor não fazer mais tal vinculação dos tributos<sup>5</sup>, considerando que muitos exemplos podem ser oferecidos, demonstrando que tributos de natureza originalmente fiscal podem também ter, em determinadas situações, função extrafiscal.

O que deve qualificar o tributo é a produção de seus efeitos na proteção ambiental e não simplesmente o seu fato gerador<sup>6</sup>, ou a terminologia que se dê ou, ainda, a sua finalidade no momento da sua concepção. Vemos, pois, que a extrafiscalidade, por si, não pode justificar a existência de um tributo ambiental<sup>7</sup> como uma nova espécie, daí a preferência pela expressão *tributo com fins ambientais*, que alcança todos os tributos.

A discussão referente à extrafiscalidade dos tributos só é relevante para comprovar que estes vão muito além da mera função de arrecadar<sup>8</sup>. E,

---

<sup>4</sup> “No plano do Estado Democrático de Direito, este caracteriza-se, adicionalmente, pela proteção à dignidade da pessoa humana e aos direitos e liberdades fundamentais, bem como pela própria afirmação dos valores em matéria tributária. Agora, a ordenação de finalidades extrafiscais ao tributo, diversamente do que se vivenciou em tempos passados, já não é suficiente sequer para caracterizar diferenciações entre tributos. Com isso, a distinção, tão em voga nos meados do século XX, entre tributos “fiscais” e “extrafiscais”, como que ontologicamente contivessem qualquer diferença específica que os pudessem distinguir entre si, deve ser abandonada. O tributo pode fazer parte de uma intervenção do Estado na economia, como ocorre com as chamadas “contribuições de intervenção no domínio econômico”, como pode integrar-se à programação das suas atividades e cumprimento de metas, a depender da espécie tributária, mas isso sem qualquer vinculação material com a ideia de “fins” do Estado ou equivalente e, ao mesmo tempo, sem que a destinação das receitas valha para modificar, de algum modo, a classificação das espécies tributárias.” (TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 171-172.

<sup>5</sup> Não podemos concordar com a afirmação de J. L. Peña Alonso, ao afirmar que: *“en los tributos medioambientales el carácter extrafiscal se convierte en el fundamento y razón última de su existencia. (...) En todo caso, entendemos que la compatibilidad de ambas funciones exige en este tipo de tributo una clara preferéncia de la función extrafiscal sobre la propiamente recaudatoria.”* (PEÑA ALONSO, J. L. La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis Maria; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. (Orgs.). **Tratado de tributación medioambiental**. V. I, Navarra: Thompson Aranzadi, 2008, p. 474-475.

<sup>6</sup> Neste sentido, ver SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente**. Boletim da Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra, Stvdia ivridica 58, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 290.

<sup>7</sup> Aqui não fazemos diferença entre tributo ambiental, tributo verde, ecotributos, tributo ecológico etc.

<sup>8</sup> Ao tratar desta questão, os autores remontam à antiga discussão sobre a ilegitimidade da tributação com fins extrafiscais, tema entendido superado nos dias atuais. Neste sentido, ver:

dentre as funções extrafiscais, a mais útil ao nosso estudo é a de auxiliar a transição da economia tradicional à sustentável.

É preciso ultrapassar, no entanto, essa discussão, que se torna vazia no contexto da tributação ambiental. A finalidade que se persegue aqui é a defesa do meio ambiente e é o que deve estar nos tributos com fins ambientais e não se restringir às funções arrecadatória ou não arrecadatória. Esta discussão pode até ter sido relevante no âmbito do Direito Tributário quando ressaltávamos o papel das contribuições sociais, mas não agora no âmbito do Direito Tributário Ambiental, que tem como princípios tanto os expressos no Sistema Tributário Nacional como os previstos no Direito Ambiental. Devem prevalecer os princípios das duas áreas na adequação à fiscalidade ambiental.

Para exemplificar esta afirmação, podemos observar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) no Brasil, que tem função originariamente fiscal (arrecadatória), porém, quando foi definida em alguns estados a alíquota zero para os veículos elétricos (não poluentes), neste momento, instituiu-se também sua natureza extrafiscal, representando esta redução de alíquota um estímulo à diminuição da poluição causada pela emissão de gases oriundos dos veículos tradicionais. Portanto, a diferenciação de alíquotas em determinados impostos pode exercer importantes influências em prol do meio ambiente e, no exemplo dado, descaracteriza sua natureza fiscal, caso se aceite tal classificação.

Não podemos negar que esta redução de alíquota para o veículo não poluente não seja relevante para o meio ambiente. Neste caso, o IPVA se caracteriza como um exemplo de tributação em prol da proteção ambiental, embora o imposto originalmente não tenha sido instituído com esta finalidade. É importante manter esta posição, pois será muito útil na prática, quando se busca ampliar cada vez mais a utilização dos tributos com fins ambientais e, assim, mudar a postura do Poder Público, introduzindo no âmbito estatal práticas fiscais inovadoras e que permitam uma adequada integração entre a política fiscal e a política ambiental, aquela em prol desta.

De forma contrária, caso se entenda que a redução da alíquota supracitada é decisão exclusiva da política fiscal, sua supressão poderia se basear tão somente nas regras de mercado e não nas relevantes necessidades ambientais, o que iria contra o movimento contemporâneo do desenvolvimento econômico sustentável.

Portanto, não há mais que insistir na extrafiscalidade como característica originária para os tributos com fins ambientais, uma vez que, na prática, as funções se misturam e não mais possui relevância teórica a tentativa de

---

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRIILLIER, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. 2. tir., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 107-109.

isolá-las e defini-las como elemento caracterizador dos tributos. Quanto mais características de proteção ambiental forem identificadas nos tributos, melhor será para a eficácia da utilização destes como instrumentos de indução de comportamentos mais sustentáveis, não devendo descartar a função ambiental deles só porque não foram originalmente configurados com tal fim.

Então, há de ser superada a discussão sobre a prevalência da fiscalidade e extrafiscalidade<sup>9</sup> do tributo com fins ambientais, a qual nada contribui para a tributação ambiental. Além do mais, na caracterização do tributo ambiental, o que é relevante é a sua conotação em prol do meio ambiente<sup>10</sup> e não sua restrição única a princípios exclusivos do Direito Tributário.

Demais disso, é fato comprovado que os tributos com fins ambientais têm as duas funções<sup>11</sup>. Tanto por meio da arrecadação de receitas para tal

---

<sup>9</sup> Heleno Taveira Torres assim expõe: “O tributo ambiental, segundo alguns, seria aquele afetado pela *finalidade*, na sua latente extrafiscalidade, portanto. Essa é uma afirmação sobremodo duvidosa, haja vista a falência dessas teorias finalistas e do próprio conceito de extrafiscalidade. Nas palavras de Pedro Herrera, El adjetivo ‘ambiental’ aplicado a los tributos no es menos ambíguo que el concepto de ‘extrafiscalidad’. Donde radica el núcleo *ambiental*? En la *estructura* del impuesto, o en el destino de los fondos recaudados?” Essa é a dúvida que campeia nessa seara, pois, como garantia de segurança jurídica, deve-se ter a possibilidade de identificar onde termina o fiscal e onde começa o extrafiscal, de modo a evitar a ampliação indevida do quantitativo dos tributos e suas afetações à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Faz necessário, pois, resguardar a sociedade de investidas legislativas do poder de tributar, a pretexto de medidas preservacionistas, para criar tributo que, ao fim e ao cabo, a mais não servem do que ampliar a carga tributária geral, desprovido de qualquer vínculo com a atividade estatal de proteção ao meio ambiente”. (TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 100).

<sup>10</sup> “La *finalidad medioambiental del tributo se puede dar: (a) por ser la finalidad expresada por el legislador a la hora de la creación del tributo en cuestión, (b) por la afectación de los ingresos que genera a la defensa y mejora del medio ambiente o (c) por la estructura del tributo que evidencie que lo fundamental es conseguir que el comportamiento de los obligados tributarios frente al medio ambiente cambie, incentivando aquellos comportamientos que sean acordes con el mismo y/o disuadiendo de los contrarios.*” (VILLARREAL, Alberto Muñoz. Principios rectores de los tributos medioambientales. In **Tributación ambiental y haciendas locales**. Director Fernando Serrano Antón/Thompson Reuters. Navarra: Aranzadi, 2011, p. 105-106).

<sup>11</sup> Neste sentido, bem esclarece Claudia Soares: “Os tributos ambientais podem prosseguir uma finalidade recaudatória (*reine Umweltfinanzierungsabgaben*) – redistributiva – ou uma finalidade extrafiscal (*reine Lenkungssteuerern*) – incentivante. Ambas as modalidades permitem realizar uma internalização das externalidades e têm um efeito estimulante, ainda que em grau diverso. Mas enquanto os primeiros, mais freqüentes, visam recolher fundos a aplicar na despesa pública de natureza ambiental, operando, simultaneamente, uma redistribuição dos custos associados à defesa do equilíbrio ecológico por todos os sujeitos, em conformidade com a “quota-parte [de responsabilidade de cada um] nas despesas das medidas colectivas”, já que, apesar de todos serem poluidores, uns são mais do que outros; os segundos pretendem, em primeiro lugar, “incitar o poluidor a tomar por si próprio, pelo menor custo, as medidas necessárias para reduzir a poluição”, escolhendo vias alternativas de actuação, ainda que o façam sem deixar de colher receitas, isto é, re(dis)tribuindo os custos da poluição.” (SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos**

fim, como por intermédio de medidas indutoras de comportamentos ambientalmente sustentáveis, com o aumento de alíquotas para inibir posturas ecologicamente agressivas, enfim, o que notamos hoje é a necessidade de adaptação de todo o sistema tributário para o fim da proteção ambiental e da restauração dos danos já causados, quando possível for.

Portanto, insistimos na concepção de que não é possível descartar a possibilidade de definir a finalidade ambiental aos tributos, simplesmente porque seu desenho original não foi projetado com tal intenção. Isto seria excesso de rigor teórico e que nada acrescentaria à causa maior, que é a defesa do equilíbrio ecológico.

### 3. REFLEXOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NOS TRIBUTOS JÁ EXISTENTES NO BRASIL

A concepção abrangente de que todos os tributos cujos efeitos reflitam na proteção ambiental encontra-se na esfera dos princípios da tributação ambiental determina que toda e qualquer alteração da política fiscal seja feita em conformidade com a política ambiental. Isto possibilita um constante ajuste do sistema tributário vigente com fulcro nos princípios ambientais contemporâneos. Assim, mesmo os tributos que não tenham na sua origem nenhuma relevância nesta área podem passar a ter. Nesse caso, os efeitos fisco-ambientais terão mais relevância do que o fim propriamente dito<sup>12</sup>.

Registramos, por oportuno, a posição da OCDE, da Agência Internacional de Energia e da Comissão Europeia, que enfatizam a dificuldade de definir o que seja tributação ambiental, abordando genericamente todos os tributos que estejam relacionados com o meio ambiente e que incidam sobre bases consideradas de relevância ambiental, tais como: produtos energéticos, veículos a motor, resíduos, medidas ou estimativas de emissões poluentes, recursos naturais, nos seguintes termos<sup>13</sup>:

*Definition of environmentally related taxation.*

---

**econômicos de defesa do ambiente.** Boletim da Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra, *Stydia ivridica* 58, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 290-292).

<sup>12</sup> Desta forma, não podemos concordar com afirmações que diferenciam **fins e efeitos**, considerando a presença cada vez mais intensa de instrumentos fiscais como indutores de comportamentos. Respeitamos, contudo, posição contrária que assim dispõe: “A mi juicio, la base mínima de distinción ha de partir de la diferenciación entre fines extrafiscales y efectos extrafiscales. Si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio cabe la posibilidad de que sea un tributo extrafiscal. Si, por el contrario, únicamente produce efectos extrafiscales, ya sea porque su finalidad principal es recaudar dinero o bien porque sólo alguno de los elementos que lo integran tiene trascendencia extrafiscal ese tributo no será realmente un tributo extrafiscal.” (ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. **Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal.** Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 22).

<sup>13</sup> OCDE. **Taxation, innovation and the environment: green growth strategy.** Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/24/25/48178034.pdf>>. Acesso em: 4 jan. 2012.

The OECD, the International Energy Agency (IEA) and the European Commission have agreed to define environmentally related taxes as any compulsory, unrequited payment to general government levied on tax bases deemed to be of particular environmental relevance. The relevant tax bases include energy products, motor vehicles, waste, measured or estimated emissions, natural resources, etc. Taxes are unrequited in the sense that benefits provided by government to taxpayers are not normally in proportion to their payments. Required compulsory payments to the government that are levied more or less in proportion to services provided (e.g. the amount of wastes collected and treated) can be labelled as fees and charges. The term levy covers both taxes and fees/charges.

Concordamos, pois, com a afirmação de Tulio Rosembuj<sup>14</sup> no sentido de que os tributos ambientais não comportam, em regra, nenhuma atipicidade e seus elementos essenciais não são diferentes dos que já conhecidos. A sua particularidade é a definição de seus objetivos no sentido de fomentar a busca pelo equilíbrio ecológico, como por exemplo, por meio do incentivo à utilização de energia limpa, preservação e conservação dos recursos naturais, como água, ar, solo e desestímulos à utilização e produção de produtos danosos ao meio ambiente etc.

Desta forma, não há que se criar uma conceituação específica de tributo ambiental<sup>15</sup>, considerando que já há um definição do gênero no art. 3º, do Código Tributário Nacional. Não se trata de uma espécie nova, mas sim de uma nova motivação. Os tributos com fins ambientais, em regra, também não terão exceção à aplicabilidade dos princípios constitucionais tributários<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> *“Aquellas figuras tributarias de naturaleza ambiental deben acompañar al conjunto del sistema tributario y, para ello, despojarse de cualquier remota que delate su pretendida atipicidad. En primer lugar, el tributo ambiental no puede definirse por su finalidad que, como dije, es similar a la de los demás, si bien acompañada por un fundamento político, social y económico que lo justifica jurídicamente. La finalidad extrafiscal es provisoria, simplemente una cuestión de tiempo, hasta que se institucionalice la consolidación de la (prevención) necesidad propuesta por el deterioro del bien ambiental, en forma permanente y sistemática: el **welfare ecológico** es una pieza clave en la sociedad del bienestar, tanto que de ello depende la supervivencia del propio ser humano o su entorno, donde el proceso de prevención persigue impedir la “no reproducción” del ambiente.”* (ROSEMBUJ, Tulio. **El impuesto ambiental**. Barcelona: Editorial el Fisco, 2009, p. 76).

<sup>15</sup> Em sentido contrário, há quem defina características próprias para o tributo ambiental. Neste sentido ver: PIMENTA, Carlos Rocha Ramos e; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites da tributação ambiental. Um estudo empírico do crédito fiscal à defesa e proteção ambiental em Portugal. In **Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal**, n. 25, jan./mar., 2006, p. 72. OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. Os impostos ambientais – alguns aspectos da sua temática. In **Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal**, n. 19/20 jul./set. e out./dez., 2004, p. 94. NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável – Estudos de direito fiscal**. Vol. III, Coimbra: Almedina, 2005, p. 191-192.

<sup>16</sup> Eric de Moraes e Dantas explica: “Evidencia-se que o que se intenta realizar não é a desqualificação dos tributos com natureza ambiental, negando-lhe a natureza tributária; pelo contrário, o que se pretende realizar é, sob uma ótica de valorização dos ditames constitucionais relacio-

O que deve ser considerado é a motivação do tributo com fulcro no art. 225, da Constituição da República Federativa do Brasil<sup>17</sup>, como muito bem explica Heleno Taveira Torres<sup>18</sup>, afirmando que no tributo ambiental deve estar presente o *motivo constitucional*, que é a preservação do meio ambiente, não se vinculando meramente à finalidade no sentido de determinar o destino da receita.

De igual modo, não há que se restringir o tributo com fins ambientais a uma só espécie de tributo. A questão da proteção ambiental pode ser fomentada por meio de qualquer espécie tributária, bem como por preços públicos e demais instrumentos da política fiscal, como demonstrada a experiência recente de países diversos.

Em relação a isto, a doutrina posiciona-se de formas diversas. Tanto no Brasil como em outros países, essa não é uma questão pacífica, contudo, nos estudos mais recentes, observa-se uma tendência de que todos os tributos possam atuar na proteção ambiental, posição que parece a mais adequada e assim indicada no estudo *Modelo de Código Tributário para América Latina*<sup>19</sup>:

En líneas generales, se propone integrar en el Código Tributario el concepto de tributo medioambiental, como centro de atribución de un régimen jurídico especial adecuado a las peculiaridades de las figuras que lo integran. No se trataría de definir una cuarta categoría tributaria situada junto a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, sino de una modalidad especial de tributo que puede abarcar impuestos, tasas, contribuciones especiales u otras figuras de carácter híbrido que presentan unas características comunes en algunos aspectos de su régimen jurí-

---

nado *a priori*, uma justificação constitucional desses tributos de modo a que não percam a sua natureza tributária, buscando harmonizar possíveis tensões entre liberdades, propriedade e meio ambiente por uma releitura da capacidade contributiva aplicada ao fenômeno da finalidade extra(fiscal) dos tributos. O problema, portanto, não reside em retirar a natureza tributária dos impostos extrafiscais, mas em tornar explícito que mesmo os tributos extrafiscais possuem natureza tributária. Desta natureza tributária decorre o dever de obediência aos limites impostos à tributação, de modo que uma maior margem de atuação dos Poderes estatais não autoriza, ainda que para promover direitos fundamentais, relativizações apriorísticas excessivas d'outros direitos, igualmente fundamentais, do contribuinte". (DANTAS, Eric de Moraes. Impostos extrafiscais ambientais e as exigências de respeito à capacidade contributiva em busca da harmonização de direitos fundamentais. In: MATIAS, João Luis Nogueira; MELO, Alison José Maia; PEREIRA, Ana Carolina Barbosa. **Direitos fundamentais, fundamentação e eficácia**. Florianópolis: FUNJAB, 2011, p. 339-340).

<sup>17</sup> "Art. 225. Todos têm o 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."

<sup>18</sup> TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. **Extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusitana, 2011, p. 89.

<sup>19</sup> HERRERA MOLINA, Pedro; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. Método y plan. In: GONZÁLEZ GARCIA, Gabriela. (Coord.). **Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina**. Universidad Complutense de Madrid, Doc. n. 18/03. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, ISSN 1578-02444, p. 6.

dico, con independencia de la categoría tributaria tradicional a la que pertenezcan, que resultaría irrelevante. Si se opta por esta solución, no bastaría con una definición legal de los tributos medioambientales; la norma debería precisar también en qué medida tales figuras quedan sometidas a un régimen jurídico especial (por ejemplo, la distribución de competencias o los criterios de cuantificación).

A definição acima é útil para corroborar o raciocínio de que todas as espécies tributárias podem ter funções de proteção ambiental. Já a ideia de definir expressamente um conceito de tributo ambiental a ser inserido no Código Tributário Nacional parece desnecessária, principalmente se vincular este conceito exclusivamente à hipótese de incidência aos fatos que repercutem no meio ambiente, nos termos apresentados a seguir<sup>20</sup>:

**Propostas.** CTN. Artigo 5º. I. Tributos ambientais são aqueles impostos, taxas e contribuições que apresentam como hipótese de incidência fatos que repercutem negativamente no meio ambiente ou que provocam uma atuação pública de tutela ambiental.

Entendemos que a configuração dos tributos com fins ambientais pode se dar por meio de qualquer critério (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) previsto na *regra-matriz de incidência tributária*<sup>21</sup> e, não, exclusivamente, através da hipótese de incidência, como disposto acima, no Modelo do Código Tributário para a América Latina.

Isso porque não se pode desprezar a importante função de proteção ambiental de vários impostos em curso, que não têm na sua hipótese de incidência (critério material) a previsão de fatos que repercutem no meio ambiente, entretanto, têm no critério quantitativo uma variação de alíquota que intervirá diretamente na proteção ambiental<sup>22</sup>, como a alíquota reduzida para os veículos elétricos brasileiros, no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Não há como negar a relevância deste imposto para o fomento à diminuição dos gases de efeito estufa.

---

<sup>20</sup> FERREIRA, Luciana Angjeres. Capítulo tercero: Brasil. In: GONZÁLEZ GARCIA, Gabriela. (Coord.). **Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina**. Universidad Complutense de Madrid, Doc. n. 18/03. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, ISSN 1578-02444, p. 21.

<sup>21</sup> Sobre a regra-matriz de incidência tributária ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 294-366.

<sup>22</sup> Neste sentido, afirma José Marcos Domingues de Oliveira: “Com criatividade, é possível adaptar e graduar os tributos conhecidos à finalidade preservacionista, em que o poluidor é levado a não poluir ou a reduzir a poluição para não ser tributado ou ter a sua carga tributária reduzida e o não-poluidor é isentado. (In: **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 68.

Utilizando-nos do mesmo exemplo do IPVA brasileiro, criticamos a permanência, em alguns estados<sup>23</sup>, da alíquota reduzida para os veículos antigos, por ser proposta antagônica à tributação ambiental, considerando que tais veículos são muito mais poluentes do que os novos. Seus usuários não poderiam ser premiados com uma alíquota reduzida. Estamos, pois, diante de uma questão também de política ambiental e não meramente de política fiscal.

Em Portugal, por exemplo, Casalta Nabais entende que os tributos mais aptos a atuar no setor de proteção do ambiente são os tributos unilaterais ou impostos e não os tributos bilaterais ou taxas<sup>24</sup>. Claudia Soares também defende uma preferência pela utilização dos impostos, mas não exclui expressamente a utilização das taxas<sup>25</sup>.

Na doutrina espanhola, Menéndez Moreno justifica e exemplifica casos de aplicabilidade de todas as espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições) como compatíveis à proteção ambiental.<sup>26</sup> Juan Calvo Vergez expressa várias possibilidades da utilização de contribuições especiais como instrumentos de proteção ambiental<sup>27</sup>. Da mesma forma, fazem Alberto Muñoz Villarreal<sup>28</sup> e Fernández Orte<sup>29</sup>. Também relevante é a abordagem de

---

<sup>23</sup> Regulamento do IPVA-Ceará (Decreto n. 22.311, de 18 de dezembro de 1992): “Art. 4.º São isentos do pagamento do imposto: I – (...); VIII – os veículos de uso rodoviário com mais de 15 (quinze) anos de fabricação, contados a partir do primeiro mês do exercício seguinte ao do registro em órgão do trânsito.”

<sup>24</sup> “Assim e relativamente aos tributos, vamos sublinhar, de um lado, que os tributos mais aptos a actuar no sector de protecção do ambiente serão, com já referimos, os tributos unilaterais ou impostos e não os tributos bilaterais ou taxas, e, de outro lado, que os tributos ambientais se apresentam mais como falsos tributos ambientais do que como verdadeiros tributos ambientais. Que o tipo de tributo que opera em sede de protecção do meio ambiente tende a ser o imposto em vez da taxa resulta dos limites que se deparam à actuação do princípio verdadeiramente estruturante do direito do ambiente – o princípio do poluidor-pagador.” (NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares. (Coords.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 44).

<sup>25</sup> “As taxas apresentam uma menor capacidade operativa no domínio da defesa ambiental do que os impostos, em virtude de estarem condicionadas pelo princípio da proporcionalidade.” (SOARES, Cláudia. In **O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente**. Boletim da Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra, *Stvdia iuridica* 58, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 605).

<sup>26</sup> Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación. (MENÉNDEZ MORENO, A. In **Tratado de tributación medioambiental**. Vol. I, Directores Fernando Becker; Luis Maria Cazorla; Julián Martínez-Simancas. Navarra: Thompson Aranzadi / Iberdrola, 2008, p. 381-413).

<sup>27</sup> CALVO VERGEZ, Juan. Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental. In **Tratado de tributación medioambiental**. Vol. I, Directores Fernando Becker; Luis Maria Cazorla; Julián Martínez-Simancas. Navarra: Thompson Aranzadi / Iberdrola, 2008, p. 415-457

<sup>28</sup> MUÑOZ VILLARREAL, Alberto. Principios rectores de los tributos medioambientales. In **Tributación ambiental y haciendas locales**. Director Fernando Serrano Antón/Thompson Reuters. Navarra: Aranzadi, 2011, p. 105-114.

Tómas J. López-Guzmán Guzmán<sup>30</sup>, que cita o estudo realizado pela Agencia Europeia do Meio Ambiente (1996) e apresenta a classificação dos tributos ecológicos como taxas de cobertura de custos; taxas de recuperação de custos; impostos com propósitos de incentivos com a função de mudar o comportamento dos produtores e consumidores e outros tributos ambientais com a finalidade de aumentar a arrecadação do Tesouro Público, dando o exemplo do imposto sobre a emissão de dióxido de carbono.

No Brasil também predominam diversas posições. Heleno Taveira Torres entende que não é possível a criação de impostos ambientais, admitindo somente o cabimento de taxas e, especialmente, das contribuições de intervenção no domínio econômico<sup>31</sup>. Ricardo Lobo Torres também considera *as taxas um dos melhores instrumentos para a proteção ambiental, complementada pela política financeira apoiada também nos preços públicos, nas contribuições econômicas e na extrafiscalidade dos impostos*<sup>32</sup>. No sentido de que todas as espécies tributárias podem ser utilizadas no âmbito da tributação ambiental, conforme aqui defendido, citamos os autores<sup>33</sup>: Paulo Henrique do Amaral, Ricardo Saliba, José Marcos Domingues de Oliveira, Celso Fiorillo e Renata Marques Ferreira, dentre outros.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebemos nesse momento no Brasil é que todas as espécies tributárias podem e devem incluir em sua motivação o critério ambiental, passando esse princípio geral da atividade econômica, previsto no art. 170, inciso VI, da Constituição da República Federativa do Brasil<sup>34</sup>, a integrar o rol dos princípios fundamentais do Direito Tributário, que numa visão sistêmica, pode ser

---

<sup>29</sup> FERNÁNDEZ ORTE, Jaime. **La tributación medioambiental – teoría y práctica**. Navarra: Editorial Aranzadi, 2006, p. 155-166.

<sup>30</sup> LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. **Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos**. (Ecorama n. 17). Granada: Comares, 2002, p. 114.

<sup>31</sup> TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In **Direito tributário ambiental**. Org. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 136.

<sup>32</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In **Direito tributário ambiental**. Org. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 37.

<sup>33</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 167. SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 293. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 95-98. FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 79.

<sup>34</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os princípios: I – (...); VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.”

visto como um novo inciso (inciso VII), do art. 150, que trata das *limitações ao poder de tributar*, definindo assim a estrutura constitucional devida:

*Das Limitações ao Poder de Tributar*

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

I – (...);

VII – instituir tributo sem a devida observância da defesa do meio ambiente.

Dessa forma, o que deve haver é uma remodelação ecológica<sup>35</sup> do sistema tributário nacional, que passa a considerar o meio ambiente como diretriz necessária, inclusive, redirecionando ecologicamente os tributos que não tinham na sua origem tal preocupação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CALVO VERGEZ, Juan. Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis Maria; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián (Dirs.). **Tratado de tributación medioambiental**. V. I, Navarra: Thompson Aranzadi/Iberdrola, p. 415-457, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. **Cadernos IDEFF Internacional**, n. 2, Coimbra: Almedina, 2012, p. 95-208.

---

<sup>35</sup> Tipke e Lang utilizam esta expressão com propriedade: “Em princípio há duas vias, a remodelação ecológica de impostos existentes e a complementação do sistema tributário por novos impostos. Conforme a regra tributária de *Canard* ‘velhos tributos são bons tributos’ devem em primeiro lugar os tributos existentes ser adaptados em concordância com o princípio da capacidade contributiva. Assim não deve o consumo atual ser por mais tempo preferido e impostos, que com o princípio da capacidade contributiva não são justificáveis, podem como os impostos prediais ser ecologicamente rededicados. Novos impostos que devem estabelecer um preço ecologicamente justo, necessitam acima de tudo da harmonização internacional. Esforços nacionais isolados deformam a concorrência internacional tão gravosamente, que considerando o mercado de trabalho o princípio da carga ecológica não pode persistir.” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Vol. I, tradução de *Steuerrecht*, por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 446).

DANTAS, Eric de Moraes. Impostos extrafiscais ambientais e as exigências de respeito à capacidade contributiva em busca da harmonização de direitos fundamentais. In: MATIAS, João Luis Nogueira; MELO, Alisson José Maia; PEREIRA, Ana Carolina Barbosa. **Direitos fundamentais, fundamentação e eficácia**. Florianópolis: FUNJAB, 2011, p. 335-358.

FERNÁNDEZ ORTE, Jaime. **La tributación medioambiental: teoría y práctica**. Navarra: Editorial Aranzadi, p. 155-166, 2006.

FERREIRA, Luciana Angieres. Capítulo tercero: Brasil. In: GONZÁLEZ GARCIA, Gabriela. (Coord.). **Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina**. Universidad Complutense de Madrid, Doc. n. 18/03. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 19-23.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

HERRERA MOLINA, Pedro; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. Método y plan. In: GONZÁLEZ GARCIA, Gabriela. (Coord.). **Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina**. Universidad Complutense de Madrid, Doc. n. 18/03. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. **Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos**. Ecorama n. 17. Granada: Comares, 2002.

MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. **Régimen fiscal de las aguas**. Madrid: Civitas, 1991.

MENÉNDEZ MORENO, A. Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis Maria; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián (Dirs.). **Tratado de tributación medioambiental**. V. I, Navarra: Thompson Aranzadi/Iberdrola, p. 381-413, 2008.

MUÑOZ VILLARREAL, Alberto. Principios rectores de los tributos medioambientales. In: SERRANO, Fernando (Dir.). **Tributación ambiental y haciendas locales**. Navarra: Aranzadi/ Thompson Reuters, 2011, p. 105-114.

NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares. (Coords.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 11-59.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito tributário ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SOARES, Cláudia. In: O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente. **Boletim da Faculdade de**

**Direito – Universidade de Coimbra**, *Stvdia ivridica* 58, Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de *Steuerrecht*, por Luiz Dória Furquim, v. I, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 96-156.

\_\_\_\_\_. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. **Extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.

\_\_\_\_\_. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.