

# O EXERCÍCIO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS COMO INSTRUMENTO DE ATUAÇÃO ESTATAL VOLTADA À DEFESA DO MEIO AMBIENTE E À PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Ana Paula Duarte Ferreira Maidana<sup>1</sup>

Maria de Fátima Ribeiro<sup>2</sup>

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho consiste em demonstrar que as competências tributárias podem e devem ser exercidas pelos entes políticos constitucionais com vistas à defesa do meio ambiente e à promoção do desenvolvimento sustentável. A Constituição Federal consagra o princípio do desenvolvimento sustentável quando, estabelecendo o desenvolvimento nacional como um dos objetivos da República Federativa do Brasil, determina sua compatibilização com a defesa do meio ambiente, que é princípio norteador da ordem econômica. O direito ao meio ambiente sadio e equilibrado é posto na Constituição como direito fundamental de terceira dimensão, cabendo sua proteção ao Estado, aos agentes econômicos e à coletividade. Cumpre ao Estado, assim, intervir na ordem econômica como agente normativo e regulador, planejando, fiscalizando e orientando as políticas públicas ambientais. Neste contexto, os tributos são de grande relevância para a atuação do Estado em matéria ambiental, tanto como fonte de financiamento da atividade estatal voltada à defesa do meio ambiente quanto como instrumento de orientação das políticas públicas ambientais. Embora todas as espécies tributárias possam ser ambientalmente dirigidas, destacam-se como fonte de custeio da atuação estatal em matéria ambiental as taxas de serviço e de polícia, assim como as contribuições de intervenção no domínio econômico. Ainda de maior interesse para a atuação do Estado em matéria ambiental é o exercício extrafiscal das competências tributárias. A utilização de normas tributárias indutoras é eficiente instrumento para a gestão das políticas públicas ambientais, uma vez que a concessão de incentivos tributários ou o desestímulo a certas práticas por meio do agravamento da tributação pode orientar a atividade econômica, a fim de conformá-la com as diretrizes constitucionais atinentes ao desenvolvimento sustentável.

**Palavras-chave:** Tributação. Meio ambiente. Desenvolvimento sustentável.

## ABSTRACT

The present works aims at demonstrating that the competence to impose taxes can and must be exercised by the political entities with a view to environment protection and promotion of

---

<sup>1</sup> Professora do Curso de Direito da Universidade Católica Dom Bosco (UCDB), Campo Grande, MS; especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Campo Grande, MS; mestranda em Direito pela Universidade de Marília (UNIMAR), Marília, SP.

<sup>2</sup> Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP; Professora do Programa de Mestrado em Direito da UNIMAR, Marília, SP; Advogada e Vice-Presidente do Instituto de Direito Tributário de Londrina – PR.

sustainable development. The Constitution enshrines the principle of sustainable development when, establishing national development as one of the objectives of the Federative Republic of Brazil, it determines its compliance with environmental protection, which is a guiding principle of the economic order. The right to healthy and balanced environment is put in the Constitution as a fundamental right of third dimension, whose protection is the responsibility of the State, the economic agents and the community. Therefore, the State must intervene in the economic order as a normative and regulating agent, by planning, supervising and guiding the public policies related to the environment. Although all tax species may be environmentally driven, two of them stand out as resources to funding state action on the environment: service and inspection taxes and the contributions of intervention in the economy. Also of interest for state action on environmental issues is the competence to impose extrafiscal taxes. The use of inducing tax rules is an efficient tool for the management of public environmental policies, since the granting of tax incentives or disincentives can guide economic activity in order to conform it with the constitutional guidelines of sustainable development.

**Keywords:** Taxation. Environment. Sustainable development.

## INTRODUÇÃO

Busca-se através do presente trabalho demonstrar a relevância dos tributos para a atuação do Estado em matéria ambiental, tanto para o financiamento da atividade estatal voltada à defesa do meio ambiente quanto como instrumento de orientação das políticas públicas voltadas à promoção do desenvolvimento sustentável.

Inicialmente, serão estudados os dispositivos constitucionais que tratam do meio ambiente como direito fundamental de terceira geração (Art. 225, CF/88) e como princípio informador da ordem econômica (Art. 170, VI, CF/88). Analisando esses dispositivos em conjunto com o disposto no Artigo 3º, II, da Constituição Federal, demonstrar-se-á que a Constituição instituiu o princípio do desenvolvimento sustentável como fator de equilíbrio entre o desenvolvimento da economia e a defesa do meio ambiente.

A seguir, será abordada a determinação constitucional de intervenção do Estado na ordem econômica como agente normativo e regulador e a importância das funções de planejamento, fiscalização e incentivo na orientação das políticas públicas ambientais.

Será analisado, então, de que modo as competências tributárias podem ser exercidas no intuito de instrumentalizar a defesa do meio ambiente e a promoção do desenvolvimento sustentável. Com este mister, serão estudados alguns tributos comumente utilizados para o financiamento da atuação estatal em matéria ambiental e a utilização de normas tributárias indutoras como forma de estimular a preservação do meio ambiente ou de coibir a degradação ambiental.

Finalmente, será demonstrado que a tributação ambientalmente dirigida é

imperativo constitucional, tanto no que tange ao custeio das atividades estatais voltadas à defesa do meio ambiente, quanto no que se refere ao exercício da extrafiscalidade ambiental.

## **O DIREITO AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

A degradação ambiental tem sido uma das grandes preocupações deste início de século, na medida em que a destruição dos recursos naturais ameaça o mais fundamental dos direitos humanos, quer seja, a própria existência.

Tomando consciência da importância da questão ambiental, desde a segunda metade do século passado representantes de diversos países do mundo vêm se envolvendo em discussões acerca do que deve ser feito para reverter os danos ambientais já verificados e no desenvolvimento de ações que assegurem a preservação do planeta para as futuras gerações.

Dando início a este movimento mundial de conscientização, foi realizada, em 1972, a Conferência de Estocolmo, à qual se seguiram outras importantes iniciativas, que culminaram em tratados firmados pelos Estados Nacionais, nos quais se comprometem a adotar ações concretas de recuperação ambiental e proteção do meio ambiente contra práticas predatórias. Destaca-se: a Convenção de Viena para a Proteção da Camada de Ozônio, a ECO 92, a Agenda 21 e o Protocolo de Kyoto.

No Brasil, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 foi a primeira a dispor expressamente sobre o meio ambiente, já que as Cartas anteriores se limitavam a tratar das competências legislativas em matéria ambiental. Embora relativamente nova, a disciplina do meio ambiente na ordem constitucional tem merecido aplausos da doutrina especializada, pois, como afirma José Afonso da Silva, a Constituição brasileira “assumiu o tratamento da matéria em termos amplos e modernos.”<sup>3</sup>

A constitucionalização do Direito Ambiental, por si só, não é garantia de que o meio ambiente será recuperado e conservado, uma vez que “fatores psicossociais e econômicos irão ter um peso considerável na implementação das normas constitucionais.”<sup>4</sup> Mesmo assim, o tratamento constitucional da matéria pode ser considerado um grande avanço, pois representa “mais do que um abstrato impacto político e moral [...] e traz consigo

---

<sup>3</sup> SILVA, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*. 7. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 46.

<sup>4</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Estudos de Direito Ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 29.

benefícios variados e de diversas ordens, bem palpáveis, pelo impacto real que podem ter na (re)organização do relacionamento do ser humano com a natureza.”<sup>5</sup>

O Artigo 225 da Constituição Federal estabelece que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito de todos e essencial à sadia qualidade de vida, cabendo sua defesa ao Poder Público e à coletividade, a quem incumbe conservá-lo para as presentes e futuras gerações. É tratado, pois, o meio ambiente, como um bem jurídico a ser preservado e, relacionado que está ao direito à sadia qualidade de vida, tem reconhecido o *status* de direito fundamental.

Na medida em que a Constituição estabelece a relação entre o meio ambiente e o direito à vida das presentes e futuras gerações, de titularidade, portanto, da coletividade como um todo e de cada pessoa individualmente, tem-se o meio ambiente como bem transindividual, caracterizando-se como direito fundamental de terceira dimensão.

Também o Artigo 170, VI, da Constituição Federal reporta-se ao meio ambiente, incluindo sua defesa entre os princípios que regem a atividade econômica e condicionando o desenvolvimento de qualquer atividade econômica à preservação ambiental. Este condicionamento, segundo Lafayette Josué Petter, é natural, uma vez que “estando a ordem econômica voltada para a concretização da existência digna e da justiça social, não pode a atividade produtiva trilhar caminhos que impliquem a diminuição da qualidade de vida da população atingida.”<sup>6</sup>

Ao lado da preocupação com o meio ambiente, a Constituição Federal ocupa-se também do desenvolvimento, quando, em seu Artigo 3º, II, estabelece que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é o desenvolvimento nacional. E nem poderia ser diferente, uma vez que é através da movimentação da economia que se viabilizam investimentos, avanços tecnológicos e a geração de empregos. No dizer de Gilberto Bercovici, “o desenvolvimento é condição necessária para a realização do bem estar social.”<sup>7</sup> Assim, se a defesa do meio ambiente é imperativa à preservação do direito à vida, o desenvolvimento econômico é essencial à vida com dignidade.

Historicamente, no entanto, é possível constatar que o crescimento econômico tem se dado à custa da destruição dos recursos naturais. Na tentativa de viabilizar a economia, o

---

<sup>5</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. *Direito constitucional ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 69

<sup>6</sup> PETTER, Lafayette Josué. *Princípios Constitucionais da Ordem Econômica*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 247.

<sup>7</sup> BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 51

homem produziu um crescimento econômico predatório, sem consideração ao fato de que os recursos naturais utilizados como matéria-prima ou fonte energética eram finitos e sem se preocupar com os resíduos gerados pelas indústrias ou com o descarte dos bens de consumo fabricados. Em poucos anos de economia industrializada o homem conseguiu poluir o ar das regiões mais povoadas, tornou imprópria para o consumo grande parte da água potável existente e provocou mudanças climáticas que podem inviabilizar a vida no planeta, caso atitudes drásticas não sejam tomadas imediatamente.

Surge então um impasse: não há estabilidade – e nem justiça social – sem que haja desenvolvimento econômico. Sem a movimentação da economia não há trabalho para todos e o trabalho é pressuposto essencial para a existência digna. O crescimento econômico, no entanto, seria fator de degradação ambiental o que, em última análise, atenta contra o direito à vida. Estar-se-ia, então, diante de um conflito entre o direito fundamental à vida e o direito fundamental à vida com dignidade?

A contradição acima esboçada é falsa e a dicotomia entre desenvolvimento econômico e preservação ambiental apenas aparente. Nem a atividade produtiva é necessariamente nociva ao meio ambiente e nem a proteção a este deve ser vista como óbice ao crescimento da economia. Se ambos os fatores desta equação são imprescindíveis à vida digna, há que se compatibilizar o direito ao desenvolvimento com o direito ao meio ambiente saudável e equilibrado.

Para Eros Grau, a implicação jurídica de ter o princípio da defesa do meio ambiente sido inserido na ordem econômica é que ele passa a informar substancialmente os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego, sendo instrumento que assegura a existência digna e a justiça social.<sup>8</sup>

Conclui-se, pois, que a Constituição não só permite como deseja o desenvolvimento. Determina, no entanto, que este desenvolvimento se faça com responsabilidade ambiental. Em outras palavras, a Constituição determina que o desenvolvimento econômico seja sustentável. Assim, “sai de cena a idéia de desenvolvimento a qualquer preço e assume destaque a idéia do desenvolvimento sustentável.”<sup>9</sup>

Cristiane Derani sintetiza a idéia do desenvolvimento sustentável:

[...] a aceitação de que a qualidade de vida corresponde tanto a um objetivo

---

<sup>8</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 10. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p.251.

<sup>9</sup> SOUZA in: FERREIRA; RIBEIRO (Orgs.), 2007, p. 252.

do processo econômico como a uma preocupação da política ambiental afasta a visão parcial de que as normas de proteção do meio ambiente seriam servas da obstrução de procesos econômicos e tecnológicos.<sup>10</sup>

Não é outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que, compatibilizando o disposto no Artigo 3º, II, com a norma contida no Artigo 225, ambos da Constituição Federal, reconheceu o desenvolvimento sustentável como princípio informador da ordem constitucional, por constituir fator de obtenção do justo equilíbrio entre as exigências da economia e os da ecologia.<sup>11</sup>

Pode-se afirmar, portanto, que é papel de todos, Estado, sociedade e agentes econômicos, buscar alternativas aos modelos de exploração da atividade econômica até então empregados, de modo a conciliar preservação ambiental e desenvolvimento.

## **O PAPEL REGULADOR E FISCALIZADOR DO ESTADO**

Antes de adentrar especificamente o papel do Estado no que tange às políticas públicas ambientais, necessário compreender as implicações da inserção, na Constituição Federal, de dispositivos relacionados à proteção do meio ambiente.

Para Canotilho e Leite, “uma das missões das normas constitucionais é estabelecer o substrato normativo que circunda e orienta o funcionamento do Estado.”<sup>12</sup> Este entendimento se relaciona ao conceito de constituição dirigente, inicialmente idealizado pelo próprio Canotilho, que tem hoje muitos adeptos no Brasil.

É dirigente a Constituição que traça metas, determinando os rumos que os governos que sob sua égide se constituam devem empenhar-se em tomar. Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “as definições gerais e os princípios gerais têm nessa Constituição uma importância maior do que em uma Constituição-garantia, porque são toda a predeterminação da orientação que os governos devem seguir.”<sup>13</sup>

Bercovici afirma ainda a existência, na Constituição de 1988, de uma Constituição Econômica, cujo traço característico é justamente o seu caráter diretivo ou dirigente.<sup>14</sup> É, portanto, uma Constituição eminentemente promocional, de conteúdo aberto, cujo grande

---

<sup>10</sup> DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 78.

<sup>11</sup> STF, Tribunal Pleno, ADI-MC 3540/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 03.02.2006, p. 14.

<sup>12</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. *Direito constitucional ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 74.

<sup>13</sup> FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 75

<sup>14</sup> BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 37.

desafio consiste na concretização dos valores sociais, econômicos e culturais por ela veiculados.

A Constituição dirigente, no entanto, não pode ser tida como um mero protocolo de intenções, portadora de normas que jamais ganharão eficácia ou aplicabilidade prática. Ao contrário, é a Constituição Federal de 1988 definidora de fins e objetivos claros, quer para o Estado quer para a sociedade, e determina a elaboração e implementação de políticas públicas.<sup>15</sup>

Deste modo, ganha relevo a inclusão, no texto constitucional, de normas de proteção ao meio ambiente, uma vez que “a inserção da proteção ambiental na Constituição legítima e facilita – e, por isso, obriga – a intervenção estatal, legislativa ou não, em favor da manutenção e recuperação dos processos ecológicos essenciais.”<sup>16</sup>

Insta investigar, pois, de que maneira está o Estado autorizado (e obrigado) a atuar, a fim de que possa cumprir com o mandamento constitucional.

Como já salientado, o desenvolvimento nacional foi incluído, pelo Artigo 3º da Constituição Federal, entre os objetivos fundamentais da República. Considerando ainda o disposto no Artigo 225 da Constituição, em conjugação com a determinação contida no Artigo 170, VI da Carta Maior, entende-se que este desenvolvimento há que ser sustentável, o que significa dizer que alia desenvolvimento econômico com proteção ambiental e com justiça social.

A partir da análise dos citados elementos, conclui-se que cabe ao Estado o dever de promover aquele desenvolvimento e, portanto, a preservação do meio ambiente e do bem estar social. Na contemporaneidade, no entanto, este dever não incumbe apenas ao Estado, mas também aos agentes econômicos e à coletividade. Por esta razão, a atuação estatal não deverá ocorrer de forma exclusiva; ao contrário, deverá o Estado intervir de modo a orientar a atividade econômica, permitindo a participação da sociedade.

Os Artigos 173 e 174 da Constituição Federal dispõem sobre a intervenção do Estado na economia e determinam que ela pode ser feita de forma direta (quando o Estado assume para si a atividade econômica, quer em regime de monopólio, quer em regime de competição com a iniciativa privada) ou de forma indireta, caso em que o Estado agirá como agente normativo e regulador da atividade econômica.

Interessa a este estudo, em especial, a intervenção indireta do Estado na atividade

---

<sup>15</sup> *Idem, ibidem*, p. 58.

<sup>16</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. *Direito constitucional ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva, p. 74.

econômica, que compreende as funções de normatização, fiscalização, incentivo e planejamento, posto que o poder de tributar detido pelo Estado é de grande utilidade para o desempenho daquelas funções.

A relevância do instrumental tributário pode ser vislumbrada já a partir dos mecanismos de que dispõe o Estado para intervir indiretamente na economia, e que podem ser facilmente compreendidos nas lições de Thiago Vinha, para quem, nesta modalidade de intervenção, o Estado se limita a condicionar a atividade econômica privada sem assumir a posição de sujeito econômico ativo. Segundo o autor, isto pode se dar a partir da função fiscalizadora do Estado (no exercício da chamada polícia econômica), mediante o planejamento (e criação de infra-estruturas) ou mediante a concessão de incentivos (fomento).<sup>17</sup>

Para bem cumprir o papel que lhe foi atribuído pela Constituição Federal no que tange ao meio ambiente, deverá o Estado elaborar e implementar políticas públicas, que, segundo ensina Thiago Lima Breus, são “o principal mecanismo de ação estatal com vistas à realização dos direitos sociais, econômicos e culturais [...] um veículo privilegiado de realização desses direitos, tendo em vista serem eles os fins do Estado Constitucional.”<sup>18</sup>

A ação estatal por meio das políticas públicas se compatibiliza perfeitamente com o ideário de democracia, descentralização e participação social a todo tempo exaltados na Constituição Federal, uma vez que “essa forma de atuação estatal, que relaciona o aspecto político e exige a participação popular, propicia o exercício efetivo da cidadania.”<sup>19</sup>

Em regra, as políticas públicas são planejadas pelo Poder Executivo, que se desincumbe de sua implementação. Em matéria de direitos sociais – e ambiental – no entanto, a Constituição Federal prevê a gestão compartilhada, que já começa a se tornar realidade por meio da participação dos Conselhos de Gestão ou mesmo de Organizações Não Governamentais, que podem e devem opinar em relação às políticas públicas nas diversas áreas.

Nesta fase de elaboração das políticas públicas ambientais já é fácil reconhecer a forte relação entre a tributação e o planejamento, uma vez que não há como planejar algo sem que se saiba quanto irá custar ou de onde virão os recursos para custear a implementação dos

---

<sup>17</sup> VINHA, Thiago Degelo. *Estado e economia: o intervencionismo estatal no atual cenário jurídicoeconômico brasileiro*. Hórus – Revista de Humanidades e Ciências Sociais Aplicadas, Ourinhos/SP, Nº 03, 2005. Disponível em <<http://www.faeso.edu.br/horus/artigos%20anteriores/2005.pdf>> Acesso em: 6 jul. 2009.

<sup>18</sup> BREUS, Thiago Lima. *Políticas públicas no Estado Constitucional: problemática da concretização dos Direitos Fundamentais pela Administração Pública brasileira contemporânea*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007, p. 204.

<sup>19</sup> *Idem, ibidem*, p. 206.



projetos. Considerando que dentre todas as modalidades de receita pública a tributária é a mais significativa, fica patente a relevância dos tributos para o planejamento das políticas públicas que o Estado pretende adotar.

Não é demais lembrar que a questão do planejamento foi extremamente prestigiada pelo legislador constituinte de 1988, que determinou, no capítulo atinente às Finanças Públicas, Artigo 165 da Constituição Federal, a obrigatoriedade de o Poder Executivo estabelecer, por leis, o Plano Plurianual (PPA), as Diretrizes Orçamentárias (LDO) e o Orçamento Anual, instrumentos a serem utilizados pela Administração para promover o planejamento, a programação, a orçamentação e a execução orçamentária. Estes instrumentos devem guardar compatibilidade entre si, de forma a integrar os planejamentos de longo e de curto prazos.

Também incontestemente a relevância dos tributos no que tange à função fiscalizadora do Estado. A implementação das políticas públicas planejadas terá sua eficácia subordinada à constante verificação, pelos órgãos competentes, do cumprimento das metas traçadas e da observância da legislação ambiental infraconstitucional. Dignas de menção, neste ponto, as taxas de polícia ambiental, que se prestam ao custeio desta atividade de polícia, uma vez que a atuação estatal pressupõe a existência de recursos orçamentários e financeiros disponíveis.

Em matéria ambiental, os tributos podem ainda ser utilizados como instrumento de direcionamento da atividade econômica, quer no fomento de certos setores ou atividades, quer como forma de coibir determinadas práticas que não se compatibilizam com os valores prestigiados pela ordem constitucional. À guisa de exemplo, menciona-se a aplicação de alíquotas mais baixas de IPI (imposto sobre produtos industrializados) a veículos movidos a álcool, em relação àqueles movidos a gasolina ou óleo diesel.

Como se vê, os tributos possuem uma dupla função em matéria ambiental: além de financiarem a atuação estatal, são também instrumento de financiamento estatal da atividade econômica, quando utilizados como incentivo. Essas questões, no entanto, serão melhor tratadas a seguir.

## **A INSTRUMENTALIDADE DOS TRIBUTOS: FINANCIAMENTO DA ATUAÇÃO ESTATAL E UTILIZAÇÃO DE NORMAS TRIBUTÁRIAS PARA A INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS**

Existe uma profunda relação entre a atuação do Estado em matéria ambiental e a tributação, como, aliás, entre qualquer atuação estatal com a competência para instituir

tributos.

Ainda na vigência da ordem constitucional anterior, que muito menos preocupação demonstrava para com os direitos fundamentais de segunda e terceira geração, Alfredo Augusto Becker já afirmava que nenhuma das reivindicações pleiteadas sob o título de Direitos Sociais poderia alcançar seu objetivo a não ser por meio de uma intervenção do Estado na economia, e arrematava dizendo que o “Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental para poder realizar sua intervenção”.<sup>20</sup>

A autorização constitucional para tributar revela, pois, a preocupação do legislador constituinte em viabilizar o Estado, dotando-lhe dos meios e recursos indispensáveis para bem cumprir suas funções.

Assim, a Constituição Federal outorgou aos entes federados a competência para instituir os seguintes tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais), que ora são apenas mencionados, por fugir ao âmbito do presente estudo uma análise aprofundada da distribuição constitucional de competências em relação a cada uma das espécies.

Quando o Estado exerce sua competência tributária, ou seja, institui um tributo por meio de lei, a finalidade última almejada, no dizer de Geraldo Ataliba, “é a transferência de dinheiro das pessoas privadas – submetidas ao poder do estado – para os cofres públicos.”<sup>21</sup>

Este tipo de utilização do instrumental jurídico-tributário é conhecido como “fiscalidade, [que ocorre] sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos.”<sup>22</sup>

Para a gestão pública ambiental interessa a imposição de tributos com objetivos arrecadatórios, uma vez que o Estado necessita de recursos financeiros para implementar as políticas públicas voltadas ao meio ambiente e para exercer o poder de polícia ambiental. Neste contexto, é possível citar as taxas ambientais e as contribuições de intervenção no domínio econômico com receita vinculada à atuação em projetos de preservação ambiental, recuperação do meio ambiente ou educação ambiental.

---

<sup>20</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 541.

<sup>21</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed., 7. tir., São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 28.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 244.

Roque Carrazza, no entanto, afirma que “da concepção do tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para a idéia de que ele pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos.”<sup>23</sup> Pode-se concluir, assim, que muitas vezes o fim visado pelo legislador tributário não é a mera arrecadação de recursos financeiros, mas o direcionamento da atividade econômica.

À utilização dos tributos com finalidade regulatória, extremamente útil em matéria ambiental, dá-se o nome de extrafiscalidade, cujo objetivo é “conduzir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a adotar condutas que estejam em sintonia com a idéia de preservação ambiental.”<sup>24</sup>

Luís Eduardo Schoueri destaca a importância da extrafiscalidade como instrumento de intervenção estatal na economia. Ensina o doutrinador que a intervenção do Estado na ordem econômica pode ocorrer mediante a utilização de normas jurídicas de direção ou de indução. Na primeira hipótese, a norma estabelece comportamentos impositivos, que devem ser necessariamente cumpridos pelos agentes econômicos. Já na intervenção por indução, as normas não deixam o agente econômico sem alternativas, mas, dispondo sobre a concessão de estímulos e desestímulos, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador.<sup>25</sup>

É justamente no âmbito das normas de indução que se encaixa a tributação extrafiscal, que, ainda segundo Schoueri, deve ser preferida à intervenção estatal por direção nos casos em que se objetiva conciliar a intervenção estatal com a liberdade de iniciativa.<sup>26</sup>

De qualquer modo, é importante frisar que modernamente não se fala mais em tributo exclusivamente fiscal ou extrafiscal, já que cada vez mais as finalidades da imposição tributária se fundem, restando impossível sua distinção. Um tributo instituído a princípio com objetivos meramente arrecadatórios pode repercutir de tal maneira nos preços, por exemplo, que termina por desestimular a prática que constitui o fato gerador da exação. Assim, pode-se no máximo dizer que o tributo tem função prevalentemente fiscal ou extrafiscal.

Eurico Marcos Diniz de Santi vai além e afirma que a extrafiscalidade encontra-se

---

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21 ed. rev. ampl. e atual. até a EC n. 48/2005. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 659.

<sup>24</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. *As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária*. Disponível em <[http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/desenv\\_econom\\_maria\\_de\\_fatima\\_ribeiro.pdf](http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/desenv_econom_maria_de_fatima_ribeiro.pdf)> Acesso em 08 jul. 2009.

<sup>25</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 43.

<sup>26</sup> *Idem, ibidem*, p. 49.

hoje acoplada à fiscalidade. Para o autor:

A expansão do Estado Social ou Estado de Bem-Estar Social, até a década de 70 do século XX, levou ao incremento da extrafiscalidade acoplada à fiscalidade. Os tributos, ao lado de sua função de fornecer os recursos para as despesas essenciais do Estado, exercem o papel de agentes do intervencionismo estatal na economia [...] Os tributos já não se apresentam apenas como fruto do poder de tributar, mas simultaneamente como emanção do poder de polícia, ou melhor, o poder de tributar absorve o poder de polícia na tarefa de regular a economia.<sup>27</sup>

Ainda no que tange à competência tributária, é preciso salientar que a Constituição Federal não estabeleceu qualquer tributo ambiental específico. Possibilita, entretanto, condições para que as espécies tributárias existentes sejam utilizadas, pelos entes políticos constitucionais detentores da competência tributária, com enfoque no meio ambiente, visando sua preservação.<sup>28</sup>

As taxas, por exemplo, por se vincularem a uma atuação estatal específica, quer consistente na disponibilização de serviço público efetivo e divisível, quer consistente no exercício regular do poder de polícia, se prestam muito bem à utilização em matéria ambiental, como fonte de custeio da atividade estatal voltada à recuperação e defesa do meio ambiente.

As taxas de serviço mais comuns em matéria ambiental são: a taxa de limpeza urbana, a taxa de coleta de lixo urbano, a taxa de esgoto. Ninguém questiona a utilidade ambiental desses serviços e nem a responsabilidade do Estado por sua prestação. Resta controvertida, no entanto, a possibilidade de os referidos serviços públicos serem remunerados por meio de taxa.

A cobrança da taxa pressupõe que o serviço público disponibilizado seja específico e divisível, ou seja: a Constituição exige que seja possível identificar quem é o beneficiário direto do serviço (especificidade) e qual é o custo da prestação estatal para aquele beneficiário (divisibilidade). Caso não se verifique a divisibilidade e a referibilidade da atividade estatal a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos, o serviço prestado se situará entre as atividades gerais do Estado que, no dizer de Luciano Amaro, “devem ser financiadas

---

<sup>27</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 257.

<sup>28</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. *As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária*. Disponível em <[http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/desenv\\_econom\\_maria\\_de\\_fatima\\_ribeiro.pdf](http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/desenv_econom_maria_de_fatima_ribeiro.pdf)> Acesso em 08 jul. 2009.

com os impostos, arrecadados de toda a coletividade”.<sup>29</sup>

Outra grande questão que permeia as taxas de serviço – sejam eles ambientalmente relevantes ou não – é a base de cálculo. Segundo Geraldo Ataliba, a base de cálculo da taxa é o custo do serviço repartido entre todos os usuários, de modo que cada um pague a sua parte, na proporção da intensidade do uso.<sup>30</sup>

Na prática, dificilmente o Estado prestador do serviço consegue mensurar com exatidão o que gasta para prestar o serviço público; ou gasta mais do que seria necessário; ou não consegue fazer refletir, na base de cálculo do tributo a ser instituído, o custo a ser suportado por cada contribuinte. É comum, então, a eleição de bases de cálculo que não guardam relação com a hipótese de incidência tributária (a prestação do serviço). Existe, no entanto, vedação constitucional expressa à instituição de taxa com base de cálculo de imposto.

Por conta disto, diversas taxas de serviços ambientalmente relevantes já tiveram sua inconstitucionalidade declarada pelo Poder Judiciário e, dentre aquelas que estão em vigor, muitas podem a qualquer momento ter o mesmo destino. A inabilidade legislativa verificada na criação de grande parte das taxas existentes no país e a ineficiência do Estado na gestão de seus serviços não devem, porém, ser vistas como fatores que invalidam a taxa de serviço ambiental. Obedecidos os requisitos constitucionais atinentes a esta espécie tributária, é juridicamente possível a remuneração de serviço ambientalmente dirigido por meio de taxa.

De grande relevância para o financiamento da atuação estatal voltada à preservação do meio ambiente são, também, as taxas devidas em razão do poder de polícia, a exemplo das taxas cobradas pela expedição de licenças ambientais e as taxas de fiscalização ambiental.

Referindo-se às taxas de polícia, Eduardo Marcial Ferreira Jardim ensina que têm por fato gerador a expedição, pela Administração Pública, de atos concretos e específicos, no exercício de prerrogativas atribuídas à Administração para disciplinar o exercício da liberdade e da propriedade em harmonia com o interesse coletivo.<sup>31</sup>

Considerando que a defesa do meio ambiente demanda, por parte do Estado, a adoção de diversas medidas tendentes a controlar a exploração da atividade econômica e da propriedade pelo particular, e tendo em conta que este controle só se efetiva por meio de fiscalização estatal, que implica custos para o Estado, tem-se a possibilidade de custear esta

---

<sup>29</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 31.

<sup>30</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed., 7. tir., São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 134.

<sup>31</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 111.

atuação em defesa do meio ambiente por meio de taxa.

A legitimidade do tributo cobrado, entretanto, vai depender de sua instituição em conformidade com os pressupostos constitucionais atinentes à espécie, que se traduzem na efetividade da contraprestação estatal (poder de polícia exercido) e na referibilidade entre o custo da atividade estatal e aquilo que é cobrado de todos aqueles que exercem a atividade sujeita a fiscalização, contribuintes da taxa de polícia.

Neste sentido a lição de Geraldo Ataliba:

A referibilidade entre a atuação – posta como aspecto material da h.i. da taxa – e o obrigado é essencial à configuração da taxa [...] Não pode a lei exigir taxa de conservação de rua de um proprietário não lindeiro à via pública que recebeu o serviço. Ou taxa por serviço de correio que ele não utilizou; nem taxa por fiscalização que não houve.<sup>32</sup>

Assim, embora não se conteste a relevância de um alvará ou licença ambiental, nem se argumente contra a incumbência constitucionalmente atribuída ao Estado de ser vigilante quanto a atividades potencialmente danosas ao meio ambiente, a cobrança da taxa somente se legitima com a contraprestação estatal efetiva. Infelizmente, o que se constata é que nem sempre o poder público tem demonstrado, no exercício da vigilância, a mesma eficiência verificada na arrecadação do tributo relacionado àquele exercício do poder de polícia que o justifica.

Também merecem destaque como fonte de custeio de atividade estatal voltada às questões ambientais e de desenvolvimento sustentável as contribuições, em especial a de intervenção no domínio econômico, de competência da União, cuja instituição é autorizada pelo Artigo 149 da Constituição Federal.

Embora não exista consenso doutrinário quanto à natureza jurídica específica das contribuições, o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento no sentido de que constituem espécie autônoma de tributo, por possuírem uma característica que as distingue das demais espécies tributárias: a afetação do produto de sua arrecadação a fins determinados. Assim, a legitimação constitucional das contribuições especiais é a sua finalidade, ou a destinação do produto arrecadado.

Como o próprio nome está a indicar, uma contribuição é dita de intervenção no domínio econômico quando o produto de sua arrecadação se destina a custear uma atuação estatal interventiva. Considerando então que a intervenção do Estado em matéria ambiental se

---

<sup>32</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed., 7. tir., São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 138.

justifica em razão de ser a defesa do meio ambiente princípio informador da ordem econômica constitucional, fica patente a possibilidade de custeio por meio da contribuição de intervenção no domínio econômico.

Dentre as contribuições de intervenção no domínio econômico existentes, destaca-se a CIDE-combustíveis, que tem parte de sua destinação afetada a projetos de preservação ambiental. Segundo o Artigo 177, parágrafo 4º da Constituição Federal, os recursos arrecadados com esta contribuição serão destinados ao subsídio a transporte de álcool combustível, gás e derivados do petróleo; financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; infraestrutura de transportes.

Presta-se o tributo em comento, portanto, a custear investimentos públicos em recuperação ambiental; o fomento à pesquisa de novas tecnologias no campo de combustíveis, que aliam preservação do meio ambiente e desenvolvimento econômico; e o desenvolvimento projetos de educação ambiental, entre outros explicitados pela Lei n. 10.636, de 30 de dezembro de 2002, que estabelece as diretrizes para aplicação dos recursos arrecadados pela CIDE-combustíveis (já instituída anteriormente, pela Lei n. 10.336/2001).

Ganha relevo, aqui, a questão da efetiva aplicação dos recursos arrecadados nos fins determinados por lei e das consequências jurídicas no caso de desvio. Debruçando-se sobre a questão, Eurico Marcos Diniz de Santi conclui que se a Constituição elegeu a destinação como elemento legitimador das contribuições, este elemento há que ser de algum modo controlado, ou seja: não haveria razão jurídica para a previsão constitucional da destinação do produto arrecadado em relação a certos tributos, se não fosse possível o controle efetivo da aplicação dos recursos conforme a previsão legal.<sup>33</sup>

Embora não seja este o objeto deste estudo, à guisa de conclusão do ponto levantado menciona-se que parte da doutrina entende que, havendo desvio, a exigência tributária não se legitima, o que autoriza o contribuinte a se opor à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos seus fins.<sup>34</sup> Para outros, entretanto, o suporte constitucional do exercício da competência tributária continua intacto, eis que havia a previsão legal da destinação, sendo, portanto, válida a exigência. O desvio de recursos deve ser combatido, é

---

<sup>33</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 621.

<sup>34</sup> DERZI (atualizadora), in BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 182.

claro, mas mediante a adoção das medidas administrativas e criminais cabíveis.<sup>35</sup>

Ainda no que tange aos tributos como fonte de custeio da atuação estatal em matéria ambiental, não se pode deixar de mencionar os impostos, que ainda hoje são a maior fonte de receita estatal, dentre todas as espécies tributárias. Por serem tributos não vinculados a uma atuação estatal especificamente voltada ao contribuinte, e por não ser o produto de sua arrecadação previamente afetado, Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira afirmam que não podem ser destinados ao custeio da proteção ambiental em nenhuma de suas formas.<sup>36</sup>

Em direção oposta ao entendimento acima mencionado, acredita-se que dentre as atividades gerais do Estado custeadas pela receita arrecadada por meio dos impostos incluem-se ações governamentais de cunho ambiental, de modo especial aqueles serviços públicos inespecíficos e indivisíveis que, por vedação constitucional expressa, não podem ser remunerados por meio de taxa.

A maior qualidade dos impostos, no entanto, reside na larga possibilidade de sua utilização extrafiscal com vistas à indução de comportamentos, objetivando a defesa do meio ambiente. Não se afirma aqui que sejam os impostos a única espécie tributária a possibilitar o exercício da extrafiscalidade, uma vez que, como já afirmado anteriormente, a tendência atual é de que todo tributo traga em seu bojo uma carga de extrafiscalidade, ainda que não tenha sido inicialmente desenhado com o intuito de incentivar ou desestimular comportamentos. Os impostos, entretanto, cumprem esta função com mais frequência e maior desenvoltura.

A este respeito ensinam Celso Fiorillo e Renata Marques:

Na maioria dos casos apresentados no Texto Maior verificamos que a alternativa encontrada pelo legislador ordinário no sentido de adequar a chamada tributação ambiental na modalidade dos impostos segue no sentido da concessão de isenções, incentivos fiscais, benefícios e assim por diante.<sup>37</sup>

Os impostos que incidem sobre a propriedade imóvel, por exemplo, são constitucionalmente vocacionados à defesa do meio ambiente. Tanto o Imposto Territorial Rural (ITR) quanto o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) têm sua incidência

---

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. In MACHADO, Hugo de Brito, coord. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 388.

<sup>36</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito Ambiental Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 57.

<sup>37</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito Ambiental Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 58.



orientada ao cumprimento da função social da propriedade que, por sua vez, só se realiza plenamente quando se compatibiliza com os desígnios constitucionais de defesa do meio ambiente, sendo possível falar em uma função ambiental da propriedade.

No que diz respeito ao ITR, é nítido o seu caráter extrafiscal, uma vez que a medida de sua incidência se relaciona à forma como o direito de propriedade é exercido. Instituído com vistas ao desestímulo de latifúndios improdutivos, também possui mecanismos de incentivo à preservação do meio ambiente. Neste sentido, é digna de nota a determinação do Artigo 104, parágrafo único da Lei n. 8.171/91, que prevê a isenção do ITR relativamente às áreas de preservação permanente, de reserva legal e de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas.

Quanto à utilização do IPTU para o atendimento da função ambiental da propriedade, ressalta-se a permissão constitucional para que sejam suas alíquotas progressivas. Esta progressividade do imposto pode ser de caráter extrafiscal, como ensina Maria de Fátima Ribeiro, desde que obedecido o disposto no parágrafo 1º do Artigo 156 e o disposto no Artigo 182, ambos da Constituição Federal.<sup>38</sup>

A progressividade extrafiscal do IPTU permite que o imposto municipal incida de forma menos onerosa sobre aquelas propriedades de especial interesse ambiental cuja preservação seja perpetrada pelo proprietário do imóvel, ou de forma mais gravosa (inclusive progressivamente no tempo), quando o imóvel descumprir a função ambiental que lhe tenha sido traçada no plano diretor do município.

Verifica-se, no exemplo acima, um caso típico de intervenção tributária por indução, cuja técnica consiste em estimular o contribuinte a assumir um comportamento voltado à preservação do meio ambiente, mediante a concessão de incentivos na forma de isenções, reduções de base de cálculo ou aplicação de alíquotas menores, ou em inibir a adoção de condutas indesejáveis, mediante a instituição de desestímulos fiscais, tornando-lhe a tributação mais onerosa.

Como se vê, as normas tributárias indutoras são extremamente úteis no campo das políticas públicas ambientais e seu emprego poderá se estender a quase todos os tributos, como aqueles incidentes sobre a produção e circulação de bens e serviços, sobre a renda e sobre as transmissões de bens e direitos.

Para Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas:

---

<sup>38</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. A progressividade temporal do IPTU no Estatuto da Cidade: reflexos no desenvolvimento econômico. In: FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser; RIBEIRO, Maria de Fátima. (Orgs.). *Direito empresarial contemporâneo*. Marília: UNIMAR; São Paulo: Arte & Ciência, 2007, p. 195.

Com a agravação do tributo, a política fiscal se associa à política ambiental, estabelecendo a possibilidade de se afastar, modificar ou até inviabilizar atividades degradadoras do ambiente e, por isso, contrárias ao interesse público, assim como o abrandamento da tributação estimula atividades convenientes à comunidade.<sup>39</sup>

Deixando de lado a discussão acerca da melhor forma de levar o agente econômico a seguir o caminho desejado pelo legislador – se por meio da concessão de incentivos ou se por meio do agravamento de tributos quando as práticas não forem ambientalmente corretas –, salienta-se a relevância da utilização de mecanismos extrafiscais como meio de intervir na ordem econômica para estimular a adoção de comportamentos que se compatibilizam com as diretrizes constitucionais relativas à defesa do meio ambiente e do desenvolvimento sustentável.

## **A TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE DIRIGIDA COMO IMPERATIVO CONSTITUCIONAL**

Como visto, é possível constatar a existência, no ordenamento jurídico brasileiro, de diversos tributos voltados ao financiamento da atuação estatal dirigida à defesa do meio ambiente, a exemplo das citadas taxas ambientais e das contribuições de intervenção no domínio econômico.

A postura jurídica de grande parte das taxas de serviço existentes, no entanto, revela-se desconforme à Constituição, como demonstrado no tópico anterior. Quanto às taxas de polícia, embora juridicamente viáveis, nem sempre o produto de sua arrecadação tem sido utilizado para a efetiva realização da atuação estatal que legitimaria a exação.

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico, embora importantes para financiar investimentos em diversas áreas de interesse ambiental, têm se revelado mera fonte de arrecadação de recursos, uma vez que a ausência de uma política pública ambiental consistente faz com que se perca, na ineficiência administrativa e na falta de planejamento, o grande volume de recursos arrecadado.

Todos estes fatores agravam a já existente rejeição social do tributo que, no dizer de Durval Aires Filho, ocorre devido à elevada carga tributária a que os contribuintes estão sujeitos, aos vultosos desvios de dinheiro público e à péssima aplicação de parcelas

---

<sup>39</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 686.

significativas dos recursos arrecadados.<sup>40</sup>

Faz-se necessário, por certo, que mecanismos rígidos de controle dos gastos públicos e das políticas públicas sejam adotados. Mais que isto, é necessário que estes mecanismos se mostrem eficientes, suficientes, portanto, a alterar profundamente a situação existente.

A ineficiência e por vezes a imoralidade administrativa não invalidam, entretanto, a tributação ambiental. O meio ambiente sadio e equilibrado é direito fundamental, oponível, portanto, contra o Estado, a quem incumbe assegurá-lo, intervindo na ordem econômica. Para tanto, a Constituição Federal garante ao Estado que disporá dos recursos financeiros necessários à consecução de seus fins, mediante a atribuição das competências tributárias.

Não é lícito ao Estado, portanto, deixar de cumprir uma atribuição constitucionalmente estabelecida, invocando ausência de recursos financeiros, se não esgotou todas as possibilidades de angariar os meios que lhe foram disponibilizados pela Carta Maior. Isto significa que o Estado não pode deixar de exercer uma competência tributária se isto implicar inércia estatal em relação a alguma atribuição que lhe foi dada. Deste modo, não poderia o Estado deixar de exercer a fiscalização ambiental invocando falta de recursos, se não tiver instituído a taxa de polícia que lhe era facultada.

Não se pretende aqui argumentar contra a facultatividade do exercício da competência tributária. A doutrina pátria reconhece a facultatividade como regra geral, definindo a competência como a “aptidão [ou] possibilidade para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”<sup>41</sup>

Com a edição da Lei Complementar nº 101/2000, no entanto, surge controvérsia acerca da facultatividade, uma vez que, para alguns, o Artigo 11 da referida lei, ao colocar como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente federado, estaria tornando obrigatório o exercício da competência tributária.

Levantou-se, então, a tese da inconstitucionalidade do referido Artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, por contrariar a regra geral da facultatividade da competência tributária, esta extraída diretamente do texto constitucional, que estabelece apenas uma

---

<sup>40</sup> AIRES FILHO, Durval. *Contribuições Sociais, Parafiscalidade e Intervenção no Domínio Econômico – Caso de Desvio*. In MACHADO, Hugo de Brito, coord. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 182

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21 ed. rev. ampl. e atual. até a EC n. 48/2005. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 467.

exceção à facultatividade: a obrigatoriedade de instituição do ICMS.<sup>42</sup>

Não parece mesmo possível admitir que norma contida em lei complementar pudesse ter o condão de afastar comando contido na Constituição, até porque, a não ser em relação aos impostos, para cuja instituição a Constituição Federal discrimina exaustivamente a distribuição das competências, as demais competências tributárias são abertas e não haveria como controlar eventuais renúncias de receita.

Tampouco se defende a criação indiscriminada de novos tributos a fim de financiar toda e qualquer atuação estatal em matéria ambiental, se o Estado já dispõe de recursos financeiros, que deve administrar de acordo com os princípios da eficiência e da moralidade administrativa. A interpretação conjunta dos subsistemas constitucionais tributário e econômico deixa claro que a tributação há que ser suportável, o que significa que não pode inviabilizar a atividade econômica, sob pena de ofensa mortal ao princípio da livre iniciativa e do desenvolvimento (sustentável).

O que se acredita é que, tendo a Constituição afirmado certos valores que cumpre ao Estado assegurar, e dispondo o Estado dos meios para cumprir sua atribuição – inclusive de instrumentos que lhe assegurem recursos financeiros para o desempenho desta função (competências tributárias) – não poderá deixar de atuar sob o pretexto da falta de dinheiro.

Resta analisar, então, se a utilização de normas tributárias indutoras como instrumento de promoção do desenvolvimento sustentável e da defesa do meio ambiente constitui uma mera possibilidade ou se existe impositivo constitucional para o emprego da extrafiscalidade em matéria ambiental.

O exame do ordenamento vigente permite afirmar que já se verifica, em alguma medida, o emprego da extrafiscalidade voltada à preservação ambiental e do desenvolvimento sustentável, o que ocorre, por exemplo, com a concessão de um ou outro incentivo à utilização da propriedade imóvel que cumpre sua função ambiental, a concessão de tratamento tributário ligeiramente mais benéfico a veículos que utilizam biocombustível no lugar de combustíveis fósseis e outras tantas isenções isoladas relativamente a diferentes tributos.

Não se pode concluir, entretanto, que exista uma política tributária ambiental consistente. Falta planejamento, assim como integração entre as diversas esferas do poder e entre estas e a sociedade e os agentes econômicos. Os incentivos ambientais concedidos são poucos e desarticulados, o que resulta, na maioria dos casos, no não-atingimento dos objetivos a que se propõem.

---

<sup>42</sup> *Idem, ibidem*, p. 637.

Inúmeros outros seriam talvez muito mais eficazes, como a desoneração de serviços focados em saneamento ambiental, a redução de alíquotas do IPI e do ICMS quando, na produção dos bens e mercadorias, fossem empregadas tecnologias antipoluentes, o tratamento tributário privilegiado à reciclagem e a incidência do IPVA conforme a observância da eficiência energética dos veículos.

A concessão de estímulos fiscais, porém, esbarra no receio dos governos de terem a arrecadação diminuída. Com certa razão, argumentam as Administrações Públicas que a Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) dificulta a concessão de incentivos fiscais, que na maioria das vezes implicam renúncia de receita.

É certo que o Artigo 14 da referida lei prevê que, se o incentivo de natureza tributária resultar em renúncia de receita, deverá a concessão do benefício ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário financeiro da renúncia, assim como da demonstração de medidas de compensação, ou, se for o caso, da demonstração de que as metas de resultados fiscais não serão afetadas pela renúncia.

Uma política tributária ambiental adequada, no entanto, deveria prever, ao lado do incentivo a práticas ambientalmente corretas, o agravamento da tributação incidente sobre produtos e serviços danosos ao meio ambiente. Assim, poder-se-ia, por exemplo, tributar de maneira mais gravosa a industrialização de plástico com o emprego de matéria-prima bruta e de maneira favorecida a industrialização de utensílios plásticos com emprego de material reciclado. A receita “renunciada” seria compensada pela elevação da carga tributária no processo de industrialização que se pretende desencorajar.

Parece indubitável que, cabendo ao Estado intervir na ordem econômica a fim de garantir o direito fundamental ao meio ambiente sadio e equilibrado, deverá ele se valer de todos os instrumentos que lhe foram conferidos pela Constituição para cumprir o seu papel.

Não há dúvidas, também, que a extrafiscalidade representa um valioso instrumento para que se atinjam os fins objetivados pelo legislador constituinte. Neste sentido, afirma Luís Eduardo Schoueri, que “[...] as normas tributárias indutoras, longe de serem uma exceção, surgem em obediência ao preceito constitucional da atuação positiva do Estado.”<sup>43</sup>

Merecem ser lembradas aqui as palavras de Alfredo Augusto Becker:

Toda a reforma social é efetuada mediante duas tarefas fundamentais: destruição da antiga ordem econômica social e reconstrução da nova. O homem elevado à dignidade de artífice de um novo mundo, encontra-se

---

<sup>43</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 87.

ante esta alternativa: ou a rebelião da força bruta, ou a revolução humanista cristã.

Para a segunda, utilizará o instrumental de todo o Direito Positivo radicalmente renovado e nesta hipótese a tarefa da destruição (da ordem econômica social vigorante) será simultânea com a da reconstrução.

Nesta segunda hipótese, um dos principais agentes revolucionários será o Direito Tributário rejuvenescido, que pelo impacto de seus tributos destruirá a antiga ordem social e, simultaneamente, financiará a reconstrução, esta última disciplinada pelos demais ramos do Direito Positivo.<sup>44</sup>

Transpondo o raciocínio do autor para o contexto do presente trabalho – tributação e meio ambiente – é possível afirmar que a degradação do meio ambiente hoje constatada representa a ordem das coisas que precisa ser mudada. A Constituição Federal já oferece instrumentos jurídicos – aí incluídos os tributários – suficientes para que uma revolução ambiental e de desenvolvimento se faça pelo Direito. Cumpre aos governos, sociedade e agentes econômicos serem sujeitos desta revolução. Afinal, caso não haja uma reversão imediata das agressões a que o meio ambiente vem sendo submetido, a rebelião virá pela força bruta: a força da natureza destruída, que pode inviabilizar a vida no planeta.

## CONCLUSÕES

O tratamento dado pela Constituição Federal ao meio ambiente permite concluir que o meio ambiente sadio e equilibrado é direito fundamental de terceira dimensão, assim como sua defesa é princípio informador da ordem econômica, cabendo sua proteção ao Estado, aos agentes econômicos e à coletividade.

Analisando os dispositivos constitucionais atinentes à defesa do meio ambiente em conjunto com o comando contido no Artigo 3º, II da Constituição, que elenca o desenvolvimento econômico entre os objetivos da República Federativa do Brasil, conclui-se que a Constituição determina a compatibilização entre desenvolvimento e proteção ambiental, instituindo, portanto, o princípio do desenvolvimento sustentável.

Cabe ao Estado intervir na ordem econômica a fim de garantir o direito ao meio ambiente saudável e equilibrado e promover o desenvolvimento sustentável. Via de regra, a intervenção do Estado será indireta, como agente normatizador e regulador, cumprindo as funções de fiscalização, planejamento e incentivo.

Uma das principais formas de atuação estatal em defesa do meio ambiente consiste na elaboração e implementação de políticas públicas ambientais e de

---

<sup>44</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 544.

desenvolvimento, nas quais o Estado pode se valer de sua competência tributária para o financiamento de sua própria atuação ou como instrumento de direção da atividade econômica.

Embora a Constituição Federal não estabeleça qualquer tributo ambiental específico, confere aos entes políticos constitucionais, detentores das competências tributárias, os mecanismos necessários para a utilização dos tributos existentes com finalidade ambiental.

Assim, a princípio todas as espécies tributárias podem ser utilizadas para o financiamento da atuação estatal relacionada à defesa do meio ambiente. Destaca-se, no entanto, a relevância das taxas de serviço, aptas a remunerar a prestação de serviços ambientais específicos e divisíveis e as taxas de polícia, que podem custear a fiscalização que compete ao Estado em matéria ambiental.

Destaca-se ainda as contribuições de intervenção no domínio econômico, tributos de receita previamente afetada, que podem ser destinadas a investimento público em projetos de recuperação ambiental, fomento à pesquisa de novas tecnologias, projetos de educação ambiental, entre outros que se relacionem à defesa do meio ambiente.

Também os impostos se prestam ao custeio da atuação estatal em defesa do meio ambiente. Embora sua compostura jurídica não permita que tenham como hipótese de incidência a atuação do Estado nem que o produto de sua arrecadação seja previamente afetado a qualquer despesa, são eles destinados a custear as atividades gerais do Estado, o que inclui também os serviços inespecíficos e indivisíveis relacionados ao meio ambiente.

De maior interesse para a gestão das políticas públicas ambientais, no entanto, é a utilização de normas tributárias indutoras, que visam coibir comportamentos prejudiciais ao meio ambiente e estimular a adoção de práticas que contribuem para a preservação ambiental.

Este expediente, conhecido como extrafiscalidade, possui ampla aplicabilidade em matéria ambiental e consiste no agravamento da imposição tributária com a finalidade de desestimular aquelas condutas que, embora lícitas, não sejam compatíveis com a política pública ambiental e na concessão de incentivos tributários como modo de se obter, do particular, a adoção do comportamento desejado.

Conclui-se que a tributação ambientalmente dirigida é mandatória na ordem constitucional vigente, uma vez que deve o Estado se valer de todos os instrumentos de que dispõe – inclusive o instrumental tributário – para a defesa daqueles valores supremos estabelecidos na Constituição.

Deste modo, não pode o Estado se eximir de atuar em defesa do meio ambiente –

atribuição que lhe foi conferida pela Constituição – invocando ausência de recursos financeiros, se não esgotou todas as possibilidades de angariar estes recursos por meio do exercício de sua competência tributária.

Ressalta-se, no entanto, que o exercício da competência tributária pressupõe o devido acato aos princípios constitucionais. Neste sentido, impõe-se que a tributação não inviabilize a livre iniciativa, que a contraprestação estatal a que se vincula a imposição tributária se realize e que seja obedecida a destinação legal, naqueles tributos cuja receita é previamente afetada.

Finalmente, reafirma-se que o emprego da extrafiscalidade voltada à preservação do meio ambiente e à promoção do desenvolvimento sustentável é também imperativo constitucional, em razão do princípio constitucional da atuação positiva do Estado.

## REFERÊNCIAS

AIRES FILHO, Durval. *Contribuições Sociais, Parafiscalidade e Intervenção no Domínio Econômico – Caso de Desvio*. In MACHADO, Hugo de Brito, coord. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 176-205

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed., 7. tir., São Paulo: Malheiros Editores, 1998

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000

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

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3540/DF*. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 01 nov. 2005. Disponível em

[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(3540.NUME.%20OU%203540.ACMS.\)\("CELSO%20DE%20MELLO".NORL.%20OU%20"CELSO%20DE%20MELLO".NORV.%20OU%20"CELSO%20DE%20MELLO".NORA.%20OU%20"CELSO%20DE%20MELLO".ACMS.\)\(PLENO.SESS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(3540.NUME.%20OU%203540.ACMS.)(). Acesso em 05 jul 2009.

BREUS, Thiago Lima. *Políticas públicas no Estado Constitucional: problemática da concretização dos Direitos Fundamentais pela Administração Pública brasileira contemporânea*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. *Direito constitucional ambiental brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007



CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21 ed. rev. ampl. e atual. até a EC n. 48/2005. São Paulo: Malheiros Editores, 2005

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007

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

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito Ambiental Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 10. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2005

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Estudos de Direito Ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 1994

PAULSEN, Leandro. *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. In MACHADO, Hugo de Brito, coord. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003

PETTER, Lafayette Josué. *Princípios Constitucionais da Ordem Econômica*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005

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

RIBEIRO, Maria de Fátima. A progressividade temporal do IPTU no Estatuto da Cidade: reflexos no desenvolvimento econômico. In: FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser; RIBEIRO, Maria de Fátima. (Orgs.). *Direito empresarial contemporâneo*. Marília: UNIMAR; São Paulo: Arte & Ciência, 2007, p. 173-208.

\_\_\_\_\_. *As concessões de incentivos fiscais ambientais e o princípio da igualdade tributária*. Disponível em [http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/desenv\\_econom\\_maria\\_de\\_fatima\\_ribeiro.pdf](http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/desenv_econom_maria_de_fatima_ribeiro.pdf). Acesso em 08 jul. 2009

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005

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

SOUZA, Paulo Roberto Pereira de. A conflituosidade ambiental do desenvolvimento econômico. In: FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser; RIBEIRO, Maria de Fátima. (Orgs.). *Direito empresarial contemporâneo*. Marília: UNIMAR; São Paulo: Arte & Ciência, 2007. p. 249-305.

VINHA, Thiago Degelo. *Estado e economia: o intervencionismo estatal no atual cenário jurídicoeconômico brasileiro*. Hórus – Revista de Humanidades e Ciências Sociais Aplicadas, Ourinhos/SP, Nº 03, 2005. Disponível em:  
<http://www.faeso.edu.br/horus/artigos%20anteriores/2005.pdf> Acesso em: 6 jul. 2009