



Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários

## TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E ASPECTOS DA EXTRAFISCALIDADE

*Denise Lucena Cavalcante<sup>1</sup>*

### 1. Considerações iniciais

Comumente encontram-se nos estudos referentes à tributação ambiental a imediata caracterização dos tributos com fins ambientais com o caráter da extrafiscalidade<sup>2</sup> e, por vezes, dar-se a entender que tais tributos teriam um tratamento diferenciado ou mesmo finalidade diversa da arrecadatória. Com efeito, não se pode entender essa classificação numa visão restrita e nem excludente.

Independente da finalidade do tributo, as suas características serão sempre as mesmas e deverão se adequar aos princípios constitucionais tributários e compatibilizar-se com os diversos objetivos de sua natureza.

A utilização dos tributos como instrumento de proteção ambiental não poderá descaracterizá-los e muito menos divergir do previsto na teoria geral da tributação. A utilização nestes casos seguirão as regras gerais e a sua influência no meio ambiente não alterará a sua essência arrecadatória.

O que importa da tributação ambiental é que a sua instituição decorra de um conhecimento amadurecido da questão ambiental a ser alcançada e, paralelamente, que haja o acompanhamento direto dos resultados alcançados, pois do contrário, os resultados contraproducentes se perpetuarão e o objetivo não será alcançado, transformando a tributação ambiental numa mera fonte de arrecadação, como tem acontecido com os chamados “falsos tributos verdes”.

---

<sup>1</sup> Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC/SP. Professora de Direito Tributário e Financeiro da graduação e pós-graduação - UFC. Procuradora da Fazenda Nacional. Coordenadora da Pós-graduação em Direito Tributário - IBET Fortaleza.

<sup>2</sup> “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, José 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).

Uma vez utilizado o tributo como instrumento para a proteção de determinado fim ambiental, o que se torna relevante é que ele alcance este objetivo.

## 2. Tributação ambiental e os aspectos da extrafiscalidade

Em relação aos tributos com fins ambientais está cada vez mais difícil isolar as funções fiscais e extrafiscais, considerando que todos os tributos podem ter ambas as atribuições. Como bem afirma Heleno Taveira Torres<sup>3</sup> *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>4</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 com fins ambientais é a produção de seus efeitos na proteção ambiental e não simplesmente o seu fato gerador<sup>5</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>6</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>7</sup>. E, dentre as funções

---

<sup>3</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: Revista dos Tribunais, 2011, p. 171-172).

<sup>4</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 preferencia 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 (Org.). **Tratado de tributación medioambiental**. V. I, Navarra: Thompson Aranzadi, 2008, p. 474-475.

<sup>5</sup> Neste sentido, ver SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico**: contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente. Boletim da Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra, Svdia Ivridica 58, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 290.

<sup>6</sup> Aqui não fazemos diferença entre tributo ambiental, tributo verde, ecotributos, tributo ecológico etc.

<sup>7</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: OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRIILLIER, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle

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. 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.

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. Não há, portanto, 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 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.

Há de ser assim superada a discussão sobre a prevalência da fiscalidade e extrafiscalidade<sup>8</sup> do tributo com fins ambientais, a qual nada contribui para a tributação

---

ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al (Coord.). **Direito tributário ambiental**. 2. tir., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 107-109.

<sup>8</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

ambiental. Além do mais, na caracterização do tributo ambiental, o que é relevante é a sua conotação em prol do meio ambiente<sup>9</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>10</sup>. Tanto por meio da arrecadação de receitas para tal 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.

Insiste-se 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. Da mesma forma, entende-se desnecessário distinguir os graus de intensidade da extrafiscalidade ou ainda, subclassificar os tributos extrafiscais próprios e impróprios, como pretendem alguns autores<sup>11</sup>.

---

Herrera, <el adjetivo 'ambiental' aplicado a los tributos no es menos ambiguo 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 (Coord.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 100).

<sup>9</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: SERRANO, Fernando (DIR.). **Tributación ambiental y haciendas locales**. Navarra: Aranzadi, 2011, p. 105-106).

<sup>10</sup> Neste sentido, bem esclarece Claudia Soares: "Os tributos ambientais podem prosseguir uma finalidade arrecadatória (*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 frequentes, 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 económicos de defesa do ambiente. Boletim da Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra, stvdia ivridica 58, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 290-292).

<sup>11</sup> "DISTINTOS GRADOS DE INTENSIDAD DE LA EXTRAFISCALIDAD. TRIBUTOS EXTRAFISCALES PROPIOS E IMPROPIOS. La extrafiscalidad puede manifestarse de forma más o menos acentuada, según el mayor o menor protagonismo que adquiera la finalidad extrafiscal que persiga el tributo. Y es que la extrafiscalidad admite una gradación. [...]. Dentro de la extrafiscalidad cabe, por tanto, distinguir los tributos que son genuinamente recaudatorios pero que contienen elementos

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 tanta relevância quanto o fim originalmente previsto<sup>12</sup>.

Concorda-se com Tulio Rosembuj<sup>13</sup> quando afirma 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>14</sup>, considerando que já há uma definição do gênero no art. 3º, do Código Tributário Nacional Brasileiro. 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>15</sup>.

---

*extrafiscales ajenos a la finalidad fiscal, de aquellos otros que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr un objetivo de carácter extrafiscal. En rigor, sólo estos últimos pueden calificarse de tributos propiamente extrafiscales.*” (ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 24).

<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> “*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: El Fisco, 2009, p. 76).

<sup>14</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. **Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal**, n. 25, jan./mar., 2006, p. 72. OLIVEIRA, Maria Odette Batista de. Os impostos ambientais: alguns aspectos da sua temática. **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**. V. III, Coimbra: Almedina, 2005, p. 191-192.

<sup>15</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

O que deve ser considerado é a motivação do tributo com fulcro no art. 225, da Constituição da República Federativa do Brasil<sup>16</sup>, como muito bem explica Helene Taveira Torres<sup>17</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.

### 3. Tributos que passam a ter finalidade ambiental

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>18</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 jurídico, 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).*

---

realizar é, sob uma ótica de valorização dos ditames constitucionais relacionado *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 e. 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; PEREIRA, Ana Carolina Barbosa (Orgs.). **Direitos fundamentais, fundamentação e eficácia**. Florianópolis: FUNJAB, 2011, p. 339-340).

<sup>16</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>17</sup> TORRES, Helene Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. **Extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 89.

<sup>18</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, p. 6.

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>19</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 dá por meio de qualquer critério (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) previsto na **regra-matriz de incidência tributária**<sup>20</sup> e, não, exclusivamente, através da hipótese de incidência, como disposto na proposta acima transcrita.

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 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>21</sup>, como a alíquota reduzida para os veículos elétricos brasileiros, no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)<sup>22</sup>. Não há como negar a relevância deste imposto para o fomento à diminuição dos gases de efeito estufa.

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.

<sup>19</sup> 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. 21.

<sup>20</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>21</sup> Neste sentido, afirma: “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. (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 68).

<sup>22</sup> No caso da isenção para veículos elétricos, está em vigor em sete estados brasileiros que concedem isenção total do imposto nesses casos. São eles: Ceará, Maranhão, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Sergipe. Outros estados, como Rio de Janeiro e São Paulo, aplicam uma alíquota reduzida para os veículos movidos a álcool, gás natural ou energia elétrica, contribuindo para diminuir a poluição.

<sup>23</sup> Para exemplificar, assim dispõe alguns Estados: No Ceará, assim dispõe a Lei n. 12.023/92: Art. 4º. São isentos do pagamento do imposto: (...); VIII - os veículos de uso rodoviário com mais de quinze anos de fabricação, contados a partir do primeiro mês do exercício seguinte ao do registro em órgão de trânsito. Na Bahia, a Lei n. 6.348/91 prevê: Art. 4o. São isentos do pagamento do imposto: (...); XI - veículos terrestres, nacionais ou estrangeiros, com mais de 15 (quinze) anos de fabricação. No Paraná, a Lei n. 14.260/2003, dispõe: Art. 14. São isentos do pagamento do IPVA, os veículos automotores: (...); IX - com mais de vinte anos de fabricação. A legislação do Distrito Federal também concede isenção do IPVA para veículos com mais de 15 anos (Lei n. 4.727/2011, art. 1o., inciso VIII).

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>. Cláudia 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 Tomás J. López-Guzmán Guzmán<sup>30</sup>, que cita o estudo realizado pela Agência 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 algumas posições sobre as espécies tributárias compatíveis com a proteção ambiental. Heleno Taveira Torres destaca as taxas e, especialmente, as 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,

---

<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 (Coord.). **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. **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. 605).

<sup>26</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación. (In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis Maria; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián (Dir.). **Tratado de tributación medioambiental**. V. I, Navarra: Thompson Aranzadi, 2008, p. 381-413.

<sup>27</sup> CALVO VERGEZ, Juan. Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental. BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis Maria; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián (Dir.). **Tratado de tributación medioambiental**. V. I, Navarra: Thompson Aranzadi, 2008, p. 415-457.

<sup>28</sup> MUÑOZ VILLARREAL, Alberto. Principios rectores de los tributos medioambientales. BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis Maria; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián (Dir.). **Tratado de tributación medioambiental**. V. I, Navarra: Thompson Aranzadi, 2008, p. 105-114.

<sup>29</sup> FERNÁNDEZ ORTE, Jaime. **La tributación medioambiental**: teoría y práctica. Navarra: 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: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 136.

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, entre outros.

Analisando o sistema tributário brasileiro, percebe-se 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 ser considerado no momento da aplicação do Direito. Dessa forma, o que há é uma remodelação ecológica<sup>35</sup> do sistema tributário nacional, que deve considerar o meio ambiente como uma diretriz necessária, inclusive, redirecionando ecologicamente os tributos que não tinham na sua origem tal preocupação.

#### 4. Considerações finais

Diante das observações aqui traçadas, constata-se que todos os tributos podem ter as funções fiscais e extrafiscais, não sendo tais funções excludentes. Partindo da premissa da necessária atuação conjunta da fiscalidade e da extrafiscalidade de todos os tributos, permite-se uma vinculação da política fiscal com a política ambiental, não devendo permitir que uma atue em dissonância com a outra. Torna-se, pois, desnecessário destacar tais funções nos tributos ou mesmo ressaltar a prevalência delas em determinadas situações.

O relevante é que os tributos representam hoje importantíssimos instrumentos de proteção ambiental, sendo já percebida a sua eficácia em vários setores. E muito ainda pode ser feito para uma utilização adequada dos instrumentos fiscais de forma a viabilizar resultados concretos e compatíveis com os objetivos da política ambiental brasileira.

<sup>32</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário ambiental**. 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.”

<sup>35</sup> Tipke e Lang utilizam essa 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**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Título original: *Steuerrecht*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 446).

## Referências

ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática**. Madrid: Marcial Pons, 2009.

ALONSO, J. L. Peña. 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. 459-499.

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

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

DANTAS, Eric de Moraes e. 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; PEREIRA, Ana Carolina Barbosa (Orgs.). **Direitos fundamentais, fundamentação e eficácia**. Florianópolis: FUNJAB, 2011, p. 335-358.

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

GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. **Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995.

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

MOLINA, Pedro Herrera; GONZÁLEZ, Miguel Buñuel. 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.

MORENO, A Menéndez. 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, 2008, p. 381-413.

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

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRILLIER, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al (Coords.). **Direito tributário ambiental**. 2. tir., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 103-122.

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

OLIVEIRA, Maria Odette Batista de. Os impostos ambientais: alguns aspectos da sua temática. **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**. V. III, Coimbra: Almedina, p. 76-128, 2005.

ORTE, Jaime Fernández. **La tributación medioambiental: teoría y práctica**. Navarra: Aranzadi, 2006.

PIMENTA, Carlos Rocha Ramos e; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites da tributação ambiental. Um estudo empírico do crédito fiscal à defesa e protecção ambiental em Portugal. **Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal**, n. 25, jan./mar., p. 65-123, 2006.

ROSEMBUJ, Tulio. **El impuesto ambiental**. Barcelona: El Fisco, 2009.

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

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.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Título original: *Steuerrecht*. 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 (Coord.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 96-156.

TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. **Extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 20-54.

VERGEZ, Juan Calvo. 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, 2008, p. 415-457.

VILLARREAL, Alberto Muñoz. Principios rectores de los tributos medioambientales. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis Maria; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián (Dirs.). **Tratado de tributación medioambiental**. V. I, Navarra: Thompson Aranzadi, 2008, p. 105-114.