

A EXTRAFISCALIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA PROMOÇÃO DO MEIO AMBIENTE ECOLÓGICAMENTE EQUILIBRADO.¹

Letícia Raddatz²

RESUMO

Este trabalho versa sobre a utilização do direito tributário como estímulo à proteção do meio ambiente. Inicia com uma abordagem a respeito do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, previsto na Constituição Federal, que se alia, em um segundo momento, ao conceito de desenvolvimento sustentável. Posteriormente, é examinada de forma objetiva a função do direito tributário na implementação do equilíbrio ambiental, enumerando algumas possibilidades de utilização dos tributos em benefício do meio ambiente.

Palavras-chave: Meio ambiente. Desenvolvimento sustentável. Direito Tributário. Tributos ambientais.

INTRODUÇÃO

Meio ambiente e economia relacionam-se constantemente, uma vez que os recursos ambientais representam matérias-primas para as atividades econômicas. Ocorre que, enquanto as necessidades humanas são ilimitadas, os bens ambientais possuem como característica a escassez.

Surge então a necessidade de buscar formas de adequação do desenvolvimento econômico ao equilíbrio ambiental, ou seja, de implementação do princípio do desenvolvimento sustentável.

¹ Artigo extraído do Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, aprovado pela banca examinadora composta pelo orientador Prof. Dr. Paulo Caliendo, Prof. Márcia Cadore Weber e Prof. Me. Arthur. Ferreira Neto.

² Aluna da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. E-mail: letirdz@yahoo.com.br

O presente trabalho objetiva examinar as possibilidades de utilização do direito tributário nessa implementação, e, por conseqüência, na busca do direito difuso constitucionalmente previsto ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (artigo 225, *caput*, da Constituição da República Federativa do Brasil).

Nessa senda, parte-se de uma análise sobre a relação entre a economia e o meio ambiente para, depois, expor a importância que pode ser atribuída ao direito tributário no âmbito dessa relação.

Ao final, são examinadas objetivamente as diversas formas de utilização dos tributos existentes no Brasil, através de sua função extrafiscal, em benefício do meio ambiente e na busca do desenvolvimento sustentável da economia.

1. MEIO AMBIENTE

1.1 CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DE MEIO AMBIENTE

A Lei Federal número 6.938/1981 dispõe sobre o conceito de meio ambiente no seu artigo 3º, inciso I, como sendo “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas;”.³

De acordo com Celso Antônio Pacheco Fiorillo, o meio ambiente classifica-se em natural (solo, água, ar atmosférico, flora e fauna), artificial (espaço urbano construído e equipamentos públicos), cultural (patrimônio histórico, artístico, arqueológico, paisagístico e turístico), do trabalho (complexo de bens móveis ou imóveis de uma empresa ou sociedade, objeto de direitos subjetivos privados e invioláveis da saúde e integridade física dos trabalhadores que a freqüentam) e patrimônio genético (espécimes vegetais, fúngicos, microbianos e animais).⁴

1.2 DIREITO AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO

³ BRASIL. Lei Federal n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 de set. de 1981. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm Acesso em: 13 de maio de 2007.

⁴ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006. 7 ed. P. 20-26)

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, recepcionou totalmente o conceito de meio ambiente trazido pela Lei número 6.938/1981. Trata-se da primeira Constituição brasileira na qual essa expressão é utilizada⁵.

A Carta Magna estabelece:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.⁶

Esse dispositivo é dividido em quatro partes por Celso Antônio Pacheco Fiorillo: a primeira se trata da expressão todos, que caracteriza esse direito como difuso; a segunda é relacionada à compreensão de bem ambiental como sendo de uso comum do povo, ou seja, não é público nem privado, mas cabe ao poder público gerenciá-lo em benefício do povo; a terceira diz com a finalidade do direito ambiental, estabelecendo que o bem ambiental é aquele essencial à sadia qualidade de vida; por fim, a quarta parte estabelece que o bem ambiental deve ser resguardado no interesse das presentes e futuras gerações.⁷

Nesse sentido, brilhantemente manifestou-se o Egrégio Supremo Tribunal Federal, através de voto proferido pelo Ministro Celso de Mello na Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade número 3540:

Trata-se, consoante já o proclamou o Supremo Tribunal Federal (RTJ 158/205-206, Rel. Min. CELSO DE MELLO), **com apoio** em douta lição expendida por CELSO LAFER (“**A reconstrução dos Direitos Humanos**”, p. 131/132, 1988, Companhia das Letras), **de um típico direito de terceira geração** (ou de **novíssima** dimensão), que assiste, **de modo subjetivamente indeterminado**, a todo o **gênero humano**, circunstância essa que justifica a especial obrigação - **que incumbe** ao Estado e à própria coletividade (PAULO AFFONSO LEME MACHADO, “**Direito Ambiental Brasileiro**”, p. 121/123, item n. 3.1, 13ª ed., 2005, Malheiros) - de defendê-lo e de preservá-lo **em benefício das presentes e futuras gerações**, evitando-se, desse modo, **que irrompam**, no seio da comunhão

⁵ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo, Malheiros:2006. p. 115.

⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em: 13 de maio de 2007.

⁷ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006. 7 ed. P. 11-15.

social, **os graves conflitos intergeracionais** marcados pelo **desrespeito** ao dever de solidariedade na **proteção** da integridade desse bem essencial de uso comum **de todos** quantos compõem o grupo social.⁸

Vale ressaltar, ainda, o brilhante posicionamento de Heleno Taveira Tôrres:

Não há, no art. 225, só um direito subjetivo reconhecido, mas uma determinação objetiva, e não programática, ao 'Poder Público', em todas as suas dimensões, sob a forma de autêntico mandamento constitucional, a ser respeitado em todos os seus termos, mormente pelos responsáveis por atividades diretamente vinculadas com afetação a qualquer espécie de bem ambiental.⁹

Dessa forma, encontra-se firmada a responsabilidade estatal em promover, por meio de incentivos, sanções e intervenções na economia, o equilíbrio ecológico do meio ambiente.

1.4 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

1.4.1 Conceito

O meio ambiente relaciona-se com a economia de maneira indissociável, uma vez que os recursos naturais são a matéria-prima das atividades econômicas.¹⁰

Na medida em que esses recursos são escassos, enquanto as necessidades humanas são ilimitadas, ganha importância o problema do desequilíbrio ambiental, que acaba por comprometer o desenvolvimento econômico e o meio ambiente.¹¹

Cumprir asseverar que é função da economia administrar tal escassez de recursos, buscando efetivar o princípio do desenvolvimento sustentável. Esse tem

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3540-DF. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Brasília, 01 de setembro de 2005. **Diário de Justiça** de 03 de fevereiro de 2006. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp> Acesso em: 13 de maio de 2007.

⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os limites dos chamados tributos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 111.

¹⁰ GERENT, Juliana. A Internalização das Externalidades Negativas Ambientais – Uma Breve Análise da Relação Jurídico-econômica. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 44, p. 40-63, out.-dez. 2006. p. 41

¹¹ *Ibidem*, p. 41-42.

“como norte o uso racional dos bens ambientais para assegurar o equilíbrio ecológico que garante a qualidade de vida desta e das futuras gerações.”¹²

1.4.2 O neoliberalismo econômico

O liberalismo econômico, proposto por Adam Smith em 1776, consistia na livre atuação da concorrência no mercado. Essa atuação funcionaria como uma mão invisível a promover o bem-estar de toda a sociedade através da busca do lucro máximo pelos seus agentes.¹³

De acordo com essa teoria, que influenciou enormemente o capitalismo na segunda metade do século XVIII:

[...] o papel do Estado na economia deveria corresponder apenas à proteção da sociedade contra eventuais ataques e à criação e manutenção de obras e instituições necessárias, mas não à intervenção nas leis de mercado e, conseqüentemente, na prática econômica.¹⁴

Porém, esse modelo promoveu grande concentração de poder e capital na mão de alguns, causando distúrbios sociais graves, como a prática de preços de monopólio aliados às péssimas condições de trabalho e remuneração da classe operária.¹⁵

Observou-se, então, a necessidade de intervenção estatal na economia. Em decorrência disso, no início do século XX foi apresentado o neoliberalismo como modelo contraposto ao anteriormente referido, segundo o qual o Estado deve atuar na economia “como elemento regulador das ações entre os agentes econômicos”¹⁶.

Essa intervenção estatal na economia objetiva a garantia do equilíbrio e “do desenvolvimento econômico, que deve ser sustentável, em face das determinações lançadas nos artigos 225 e 170 da Constituição Federal de 1988.”¹⁷

¹² GERENT, Juliana. A Internalização das Externalidades Negativas Ambientais – Uma Breve Análise da Relação Jurídico-econômica. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 44, p. 40-63, out.-dez. 2006. P. 40.

¹³ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: A função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2003. p. 33.

¹⁴ *Ibidem*, p. 34.

¹⁵ *Ibidem*, p. 36.

¹⁶ *Ibidem*, p. 38.

¹⁷ *Ibidem*, p. 40.

Ou seja, enquanto o artigo 225 da Carta Magna de 1988, como visto anteriormente, estabelece direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, o artigo 170 do mesmo diploma legal assegura o direito, também fundamental, ao desenvolvimento econômico. O Estado deve intervir para que estes preceitos constitucionais, que a princípio parecem conflitantes, sejam equilibrados através da aplicação do princípio do desenvolvimento sustentável.¹⁸

1.4.3 Externalidades negativas

O termo “externalidades” foi elaborado pelo economista Cecil Pigou e se tornou conhecido nas décadas de 1920 e 1930. É utilizado para designar as externalidades decorrentes da utilização dos recursos naturais pelas atividades econômicas, os quais, por não possuírem preço de mercado, não são contabilizados no processo produtivo, o que gera um custo social elevado.¹⁹

A internalização dessas externalidades negativas no custo dos produtos da atividade econômica, objeto de estudo da escola da economia neoclássica, é importante instrumento de promoção do desenvolvimento sustentável.²⁰

Uma das formas de propiciar essa internalização é promover a valoração dos bens ambientais para agregá-los ao custo de produção. Ocorre que é muito difícil determinar quais bens ambientais são danificados nos processos produtivos, assim como a intensidade desses danos.²¹

Além disso, uma vez que “a sociedade moderna e capitalista atribui valores àquilo que possa ser objeto de troca”,²² e os bens ambientais, em muitos casos, não podem ser trocados, torna-se difícil atribuir a eles valor de mercado.

Existem métodos desenvolvidos pela teoria econômica através dos quais essa valoração pode ocorrer, mas, por vários motivos, eles ainda não se revelam satisfatórios, o que dificulta a internalização das externalidades negativas dessa forma.

¹⁸ GERENT, Juliana. A Internalização das Externalidades Negativas Ambientais – Uma Breve Análise da Relação Jurídico-econômica. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 44, p. 40-63, out.-dez. 2006. p. 43.

¹⁹ *Ibidem*, p. 40.

²⁰ *Ibidem*, p. 55.

²¹ *Ibidem*, p. 49.

²² *Ibidem*, p. 49.

Outro importante instrumento para a referida internalização, também idealizado por Cecil Pigou, é o princípio do poluidor-pagador, que consiste na determinação do pagamento dos custos da poluição por aquele que poluiu ou pode vir a poluir no futuro.²³

Nesse sentido, explica Ricardo Lobo Torres:

O princípio do poluidor-pagador está ligado à idéia de internalização de eventuais prejuízos ambientais, sem a qual seria repassada para terceiros a responsabilidade pela carga tributária necessária a garantir os riscos ambientais. O poluidor, que se apropria do lucro obtido em suas atividades poluentes, não pode externalizar negativamente a poluição que produz.²⁴

Esse princípio atua de duas formas: “prevenindo o dano ambiental ao minimizar o impacto negativo causado ao ambiente natural [...] e/ou responsabilizando civil, penal e administrativamente o agente poluidor pelo dano ambiental efetivo.”²⁵

Ao se falar em reparação dos danos causados por meio da aplicação desse princípio, persiste o problema da valoração dos bens ambientais. Por esse motivo, a maior aplicabilidade dele está na sua função preventiva.²⁶

Exemplo disso, uma vez que o Estado exige das empresas poluidoras a instalação de equipamentos que reduzam a poluição ou institui tributos a serem pagos por elas, e estas, por sua vez, repassam os custos dessas medidas aos consumidores de seus produtos, estarão sendo internalizadas, ainda que em parte, as externalidades negativas decorrentes do processo produtivo.

Dessa forma, em última análise, estimular-se-á o desenvolvimento sustentável da economia.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

²³ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo, Malheiros:2006. p. 59.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p.27

²⁵ GERENT, Juliana. A Internalização das Externalidades Negativas Ambientais – Uma Breve Análise da Relação Jurídico-econômica. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 44, p. 40-63, out.-dez. 2006. p. 58.

²⁶ *Ibidem*, p. 59-61.

Como abordado anteriormente, é certo que os atuais padrões de consumo, provocadores de altos níveis de poluição e degradação ambiental, são insustentáveis em longo prazo.

É inegável, portanto, a importância da preservação dos bens ambientais para as presentes e futuras gerações, que deve ser realizada em conjunto pelo Estado e pela coletividade, conforme preceitua o artigo 225 da vigente Constituição Federal.

O Estado pode executar essa determinação constitucional pelos mais diversos meios. Nessa senda, os tributos revelam-se como importantes instrumentos estatais devido à sua extrafiscalidade.

Sobre as vantagens da tributação ambiental, disserta Paulo Affonso Leme Machado:

É conhecido o custo do controle e do pessoal que deve realizar o controle, como também é conhecida a ineficácia das sanções pecuniárias. A tributação antipoluição é paga sem possibilidade de transação, incentiva a introdução de tecnologia menos poluidora e avançada, minimiza o custo administrativo e o tempo de aplicação das sanções; enfim, é mais transparente.²⁷

No Brasil, deve-se atentar para o fato de que, diferentemente do que se observa nos demais países, a Carta Magna estabelece uma estrutura normativa tributária dotada de diversas limitações, o que muitas vezes obsta a implementação de tributos ambientais.

Nesse sentido, brilhantemente elucida Heleno Taveira Tôrres:

Em matéria de direito tributário ambiental, há trabalhos estrangeiros sobremodo relevantes, escritos pelos mais eminentes autores, mas nenhum destes pensados sob a égide de uma constituição que, em matéria tributária, tenha sido tão analítica quanto a nossa, com prévia identificação das espécies de tributos e respectivas materialidades determinantes do exercício de competência e que se vê, ainda, sujeita à observância de normas gerais sobre legislação tributária e uma série de princípios, imunidades e regras objetivas, tudo no plano constitucional. Esse é um paradigma difícil de alcançar e certamente um óbice ao aproveitamento da experiência externa, o que nos impõe uma construção sobremodo original no trato dessas questões.²⁸

²⁷GERELLI. *Apud* MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo, Malheiros:2006. p. 60.

²⁸TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os limites dos chamados tributos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 97.

Diante desse quadro, deve-se buscar a compatibilização da competência ambiental com a tributária, delimitando o espaço no qual existe a possibilidade da implementação da ação fiscal com fins ambientais.²⁹

2.1 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São normas gerais de direito tributário aquelas contidas no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, e nos artigos 96 e seguintes do Código Tributário Nacional³⁰ (Lei número 5.172/66).³¹

Não resta dúvida de que essas normas aplicam-se aos tributos ambientais, ainda que com adaptações interpretativas no que tange aos conceitos das espécies jurídicas, que não possuem características de fato econômico, dificultando a aplicação do princípio da capacidade contributiva.³²

No entanto, a criação de tributos ambientais apenas é justificada se respeitar a finalidade estabelecida pelo constituinte, não no sentido da arrecadação, mas a partir do motivo constitucional (preservação do meio ambiente).³³ Deve, portanto, existir nexo de causalidade entre o tributo e o fim a que ele se destina.

2.2 OBJETO DE ESTUDO DO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

O Direito Tributário Ambiental pode ser definido como:

[...] o ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de

²⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os limites dos chamados tributos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 97-98.

³⁰ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 de out. de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm Acesso em: 13 de maio de 2007.

³¹ NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 93.

³² *Ibidem*, p. 93.

³³ TORRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os limites dos chamados tributos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 99.

tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais.³⁴

Nesse conceito, proposto por Heleno Taveira Tôrres, estão incluídos os “efeitos indiretos da legislação” (empregos de fundos, sanções e indenizações), mas excluídas as isenções.³⁵

No entanto, como demonstra-se no presente trabalho, isenções e incentivos fiscais são muito utilizados pelo Estado no sentido de estimular a preservação ambiental.

Essas medidas possuem dupla vantagem: são cabíveis em todas as modalidades de tributos e eliminam o risco latente da utilização do argumento ideológico da preservação ambiental com o fim escuso de ampliar a arrecadação estatal, aumentando em demasia a carga tributária e dificultando as atividades produtivas.³⁶

Nesse sentido, brilhantemente elucida Roque Antônio Carrazza:

Deveras, de há muito se percebeu que a lei tributária é melhor obedecida quando, em lugar de determinar condutas, vale-se do meio mais sutil de influenciá-las, outorgando aos contribuintes subvenções, isenções, créditos presumidos, bonificações etc. Com tal artifício, as pessoas ficam com a sensação de que são livres para conduzir seus negócios e tendem a fazer o que delas a nação espera.³⁷

Diante disso, apesar dos incentivos e isenções não estarem abrangidos pelo conceito de Direito Tributário Ambiental proposto, eles também serão analisados no presente trabalho.

2.3 FUNÇÕES DOS TRIBUTOS

³⁴ TORRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os limites dos chamados tributos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 101-102.

³⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os limites dos chamados tributos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 100.

³⁶ NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 161-163.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 665.

De acordo com Hugo de Brito Machado, os tributos possuem três funções: fiscal (arrecadação de recursos financeiros para o Estado); extrafiscal (interferência estatal no domínio econômico); e parafiscal (arrecadação de recursos para atividades que, apesar de não serem funções próprias do Estado, este as desenvolve por meio de entidades específicas).³⁸

Como anteriormente referido, os objetivos relacionados à preservação ambiental são alcançados pelos tributos através da sua função extrafiscal, cujo estudo terá atenção especial neste trabalho.

2.3.1 Extrafiscalidade tributária

Os tributos são ditos extrafiscais quando sua função precípua é estimular ou desestimular comportamentos por parte dos contribuintes. Esta extrafiscalidade pode estar presente, em maior ou menor grau, nas mais diversas exações.³⁹

Sobre a efetividade da função extrafiscal dos tributos, nos ensina Roque Carrazza:

Por outro lado, ao utilizar o mecanismo da extrafiscalidade para estimular comportamentos (comissivos ou omissivos) dos contribuintes, o Estado quase sempre obtém vantagens maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para, depois, aplicá-los aos gastos públicos. Realmente, com a supressão das instâncias burocráticas encarregadas de controlar a destinação do dinheiro obtido mediante o exercício da tributação, a despesa pública tende a diminuir, sem prejuízo do atendimento das exigências de estabilidade e progresso sociais.⁴⁰

2.4. ESPÉCIES DE TRIBUTOS AMBIENTAIS

2.4.1 Impostos

Imposto é o tributo cujo fundamento está apenas na competência tributária da pessoa política, uma vez que não há necessidade de atividade específica

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 82.

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. P. 89.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 665.

desenvolvida pelo poder público em favor do contribuinte para a sua instituição e cobrança.⁴¹

De acordo com Luciano Amaro, são características dos impostos:

- a) são instituídos mediante a previsão legal de fatos típicos (em geral – mas não necessariamente – nominados na norma definidora de competência), que, uma vez ocorridos, dão nascimento à obrigação tributária;
- b) não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo;
- c) não se afetam a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse público.⁴²

Cumprido ressaltar que, considerando essas características, a vigente Constituição Federal não abre espaço para a criação de algum “imposto ecológico”, a não ser que a União utilize a competência residual prevista no artigo 154, inciso I, do referido diploma constitucional.⁴³

Ainda, em virtude da limitação constitucional à vinculação da arrecadação percebida por meio do imposto (artigo 167, inciso IV da Constituição Federal), é impossível também a criação de fundos a partir dos impostos já existentes.⁴⁴

Disso decorre que, em se tratando do estímulo à preservação ambiental, os impostos possuem maior importância no que se restringe à instituição de incentivos destinados aos contribuintes que conduzem suas ações no sentido de evitar ou minimizar a ocorrência de danos ambientais.

2.4.1.1 Imposto sobre a propriedade territorial rural

Trata-se o presente de imposto de competência da União Federal, com alíquota que varia de 0,03% até 20% do valor fundiário do imóvel (valor da terra nua, sem qualquer benfeitoria), em função do seu grau de utilização, o que o torna importante no combate aos latifúndios improdutivos.⁴⁵

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 497.

⁴² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. P. 81.

⁴³ TORRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os limites dos chamados tributos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 109.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 109.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 343-346.

É de se concluir, portanto, que sua função predominante é extrafiscal, uma vez que é utilizado “como instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural.”⁴⁶

Esse imposto possui utilidade também na promoção da proteção do meio ambiente.

A Lei número 9.393/1996, que o regulamenta, exclui da sua base de cálculo as áreas de floresta nativa e outras consideradas de preservação permanente:⁴⁷

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§1º Para efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I – VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

[...]

d) florestas plantadas;

II – área tributável, área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) sob o regime de servidão florestal ou ambiental;

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

[...]

IV – área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

[...]

b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;

[...].⁴⁸

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 343.

⁴⁷ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 112-113.

⁴⁸ BRASIL. Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 de dez. de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm Acesso em: 13 de maio de 2007.

Dessa forma, o legislador estimula a manutenção, por parte dos proprietários de imóveis rurais, das áreas de interesse ecológico discriminadas na lei, por meio da desoneração tributária das mesmas.

2.4.1.2 Imposto sobre a propriedade territorial urbana

De competência dos Municípios (artigo 156, inciso I, da Constituição Federal e artigo 32 do Código Tributário Nacional), esse imposto incide sobre o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, localizado na zona urbana.⁴⁹

As suas alíquotas são fixadas pelos Municípios, sem qualquer limitação legal ou constitucional (exceto para a alíquota progressiva no tempo), e podem ser progressivas em função do crescimento da base de cálculo do imposto.⁵⁰

Além disso, esse tributo pode ser seletivo em função da localização e destinação do imóvel tributado.⁵¹

A sua base de cálculo é o valor venal do imóvel, ou seja, aquele valor que o bem alcançaria se fosse posto à venda em condições normais de mercado.⁵²

Quanto à sua função, trata-se de exação predominantemente fiscal. No entanto, existem Municípios que atribuem a ele funções extrafiscais, como a de evitar o acúmulo de imóveis no patrimônio de uma mesma pessoa com fins especulativos.⁵³

Nessa senda, o IPTU pode ser progressivo no tempo (artigo 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal), configurando-se, nesse caso, importante instrumento de política urbana, de caráter tributário, com a finalidade de tutelar o meio ambiente artificial.⁵⁴

A previsão legal do IPTU progressivo no tempo se encontra no artigo 7º do Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001)⁵⁵:

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 386-388.

⁵⁰ *Ibidem*, P. 388-390.

⁵¹ *Ibidem*, P. 390.

⁵² *Ibidem*, P. 391.

⁵³ *Ibidem*, P. 387.

⁵⁴ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. Direito às Cidades Sustentáveis no Âmbito da Tutela Constitucional do Meio Ambiente Artificial e o IPTU Progressivo no Tempo como Instrumento de Política Urbana em Face do Direito Ambiental Tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 801.

⁵⁵ BRASIL. Lei n.º 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF,

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

A sua finalidade está na “viabilização real das funções sociais da cidade em consonância com as necessidades vitais que asseguram a dignidade da pessoa humana (o que será delimitado de acordo com as diretrizes manifestadas pelo Estatuto no seu art. 2º)”.⁵⁶

Vale ressaltar que a alíquota a ser aplicável em cada ano é definida em Lei Municipal, observando-se as limitações dos parágrafos 1º, 2º e 3º, do artigo 5º, do Estatuto da Cidade.⁵⁷

Ainda, confirmando a natureza de tributo ambiental do IPTU, é de se referir a isenção do mesmo em benefício do meio ambiente natural e cultural, concedida no Município de Porto Alegre (Rio Grande do Sul), regulamentada pelo artigo 70, incisos XIX e XX, da Lei Complementar número 07 de 1973:

Art. 70 - Ficam isentos do pagamento do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana as seguintes pessoas físicas e jurídicas:

XIX - o imóvel, ou parte dele, reconhecido como Reserva Particular do Patrimônio Natural de acordo com a Lei Federal nº 9.985, de 18 de julho de 2000; as áreas de Preservação Permanente conforme a Lei Federal nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, a Lei Estadual nº 11.520, de 3 de agosto de 2000, e as Áreas de Proteção do

11 de julho de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm Acesso em: 15 de maio de 2007.

⁵⁶ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. Direito às Cidades Sustentáveis no Âmbito da Tutela Constitucional do Meio Ambiente Artificial e o IPTU Progressivo no Tempo como Instrumento de Política Urbana em Face do Direito Ambiental Tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 802.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 802.

Ambiente Natural definidas na Lei Complementar Municipal nº 434, de 1º de dezembro de 1999; e outras áreas de interesse ambiental; desde que se mantenham preservadas de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria Municipal do Meio Ambiente:

a) a isenção de que trata este inciso será concedida mediante formalização de termo de compromisso assinado perante o órgão ambiental municipal e averbado à margem da inscrição no registro público de imóveis;

b) caso descumprido o termo de compromisso, que conterà permissão expressa para vistorias periódicas do órgão ambiental municipal, será revogada a isenção, tornando-se exigível o imposto a partir do exercício seguinte ao do descumprimento;

XX – o imóvel, ou parte dele, tombado pelos órgãos de preservação histórico-cultural do Município, do Estado ou da União que não tenha sido doado ao Patrimônio Público e que esteja preservado segundo os critérios estabelecidos pelos órgãos responsáveis pelo tombamento.⁵⁸

2.4.1.3 Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços

É imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tendo como fato gerador aquele que a lei estadual instituir, respeitadas a normas constitucionais definidoras do âmbito desse imposto.⁵⁹

Quanto à definição das alíquotas, a Carta Magna conferiu ao Senado Federal a prerrogativa de estabelecer alíquotas mínimas e máximas por meio de Resolução (artigo 155, § 2º, incisos IV e V).⁶⁰

Possui como principal função a fiscal, sendo importante fonte de receita para os Estados e o Distrito Federal. Pode, no entanto, ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, funcionando assim como tributo extrafiscal.⁶¹

Experiências vêm demonstrando a viabilidade de sua utilização como incentivo à proteção ambiental, como passo a demonstrar.

O artigo 158 da atual Constituição, em seu inciso IV e no parágrafo único, estabelece:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

⁵⁸ PORTO ALEGRE. Lei Complementar n.º 07, de 07 de dezembro de 1973. Institui e disciplina os tributos de competência do Município. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, RS, 17 de dez. de 1973. Disponível em: http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/iptu_-_coletanea_31.01.2007.pdf Acesso em: 13 de maio de 2007.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 363-364.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 372-374.

⁶¹ *Ibidem*, p. 362.

[...]

IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

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

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Dessa forma, a Constituição determinou que 25% (vinte e cinco por cento) da receita estadual auferida através da presente exação deve ser destinada aos Municípios.

Ainda, estabeleceu que $\frac{3}{4}$ (três quartos) dessa receita devem ser distribuídos entre os Municípios na proporção “do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços”, ou seja, da diferença entre notas fiscais de venda e de compra do mesmo.⁶²

Ocorre que essa lógica de repartição beneficia os Municípios que mais produzem, gerando, na maioria das vezes, externalidades negativas a serem suportadas por toda a coletividade, em detrimento daqueles que geram externalidades positivas por meio da proteção ambiental.

Nesse sentido:

Assim, incluindo este quadro no raciocínio da repartição das receitas do ICMS, verificamos que os municípios que se dedicam ao desenvolvimento econômico em detrimento da preservação ambiental são aquilatados com maior quantidade de repasses financeiros, pois têm mais possibilidade de gerar receitas em função da circulação de mercadorias. Por outro lado, aqueles que arcam com a responsabilidade de preservar o bem natural, trazendo externalidades positivas que beneficiam a todos, têm restrições em sua capacidade de desenvolvimento econômico e, conseqüentemente, recebe menos repasses financeiros por contarem com uma menor circulação de mercadorias e serviços. Esta lógica necessariamente deve ser alterada, pois não dá conta da dinâmica da realidade e, principalmente, não se conforma com a proteção constitucional conferida ao meio ambiente, tampouco com o instrumento principiológico do poluidor-pagador.⁶³

⁶² SCAFF, Fernando Facury. TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: O ICMS ecológico. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 38, p. 99-119, abr.-jun. 2006. p. 106.

⁶³ *Ibidem*, p. 107.

No entanto, a Carta Magna deixa ao critério dos Estados a definição quanto ao repasse do $\frac{1}{4}$ (um quarto) de receita restante. Essa faculdade resulta na possibilidade de beneficiar aqueles Municípios menos poluidores com uma política de repasse de ordem ambiental.⁶⁴

O primeiro Estado brasileiro a implantar essa política de repasse foi o Paraná, em 1991. Nos dias atuais, encontra-se implementada em Minas Gerais, Rondônia, São Paulo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul, Tocantins e Pernambuco. Outros Estados, como Pará, Rio de Janeiro, Goiás, Santa Catarina e Ceará, possuem projetos semelhantes sendo discutidos nas suas Assembléias Legislativas.⁶⁵

Vale ressaltar que a medida, que possuía inicialmente intuito meramente compensatório, veio a ter conseqüência incrementadora, visto que vários Municípios passaram a implementar políticas públicas ambientais esperando receber a sua parte nesse repasse.⁶⁶

A importância desse instituto está no fato de que, sem criar novo tributo e nem onerar o Estado ou os contribuintes, está sendo incentivada a otimização das ações ambientais por parte dos Municípios e a conseqüente melhora na qualidade de vida dos cidadãos.⁶⁷

2.4.1.4 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

Esse imposto, de competência da União, encontra-se previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Entende-se por renda e proventos de qualquer natureza “os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo.”⁶⁸

⁶⁴ SCAFF, Fernando Facury. TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: O ICMS ecológico. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 38, p. 99-119, abr.-jun. 2006. p. 108.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 109.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 109.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 110-111.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 35.

Possui como função predominante a fiscal, tratando-se, nos dias atuais, da principal fonte de receita tributária da União. Sua função extrafiscal, no entanto, também é muito relevante, sendo de grande valia, por exemplo, no estímulo do desenvolvimento econômico de determinadas regiões ou setores da economia.⁶⁹

Na promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, o imposto de renda poderia ser utilizado se estivesse prevista a dedução, por parte das pessoas jurídicas, das despesas efetuadas com o tratamento do lixo industrial, com a conservação de áreas de preservação ambiental, com aquisição de equipamentos que impeçam a contaminação do meio ambiente, com a utilização de produtos ecologicamente corretos, entre diversos outros exemplos.⁷⁰

Andou nesse sentido a Lei 5.106/66 ao autorizar a dedução da base de cálculo do presente tributo das importâncias gastas pelo contribuinte em projetos de reflorestamento.⁷¹

Assim, observa-se que as possibilidades de utilização do imposto de renda em prol do equilíbrio ambiental são praticamente infinitas, mas, tratando-se este de direito difuso, com contornos indefinidos, necessitam tais medidas de regulamentação para serem efetivadas⁷².

Ao passo em que sejam publicadas leis nesse sentido, restará beneficiada a União (pois, apesar de reduzir sua arrecadação, essas medidas representarão economia em ações de recuperação de danos ambientais que estarão sendo minorados ou mesmo evitados), assim como as empresas contribuintes (porque usufruirão de incentivo fiscal para efetivarem medidas que contribuem para a sua imagem diante da sociedade) e a coletividade como um todo (que usufruirá de meio ambiente mais equilibrado e saudável).

2.4.1.5 Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

Trata-se de imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal (artigo 155, inciso III, da Constituição Federal), incidente sobre a propriedade de veículos automotores, cujo valor é estabelecido em tabela elaborada pelo sujeito ativo.⁷³

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 313.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 134.

⁷¹ *Ibidem*, p. 134.

⁷² *Ibidem*, p. 135.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 383-384.

Sua função é predominantemente fiscal, mas pode ser utilizado em benefício do meio ambiente quando, por exemplo, estabelece isenções e alíquotas mais vantajosas para os veículos que utilizam combustíveis menos poluentes.⁷⁴

Isso ocorre no Estado do Rio de Janeiro, como pode se observar no artigo 10 da Lei Estadual 2.877/97, que fixa a alíquota do IPVA em 2% para veículos movidos a álcool, e 1% para os movidos à energia elétrica ou gás natural:⁷⁵

Art. 10 - A alíquota do imposto é de:

I - 5% (cinco por cento) para embarcações e aeronaves;

II - 4% (quatro por cento) para automóveis de passeio e camionetas, exceto utilitários;

III - 3% (três por cento) para utilitários;

IV - 2% (dois por cento) para ônibus, microônibus, motocicletas e ciclomotores;

V - 1% (um por cento) para caminhões com capacidade de carga superior a 1 (uma) tonelada e veículos de transporte de passageiros a taxímetro pertencentes a pessoas jurídicas;

VI - 2% (dois por cento) para automóveis movidos a álcool;

VII - 1% (um por cento) para veículos que utilizem gás natural ou energia elétrica;⁷⁶

2.4.1.6 Imposto sobre produtos industrializados

De competência da União Federal (artigo 153, inciso IV da Constituição Federal), esse imposto incide sobre o desembaraço aduaneiro, a saída do estabelecimento produtor e a arrematação em leilão dos produtos industrializados.⁷⁷

Conforme prescreve o Código Tributário Nacional em seu artigo 46, parágrafo único, são considerados industrializados, para efeitos de incidência desse imposto, os produtos submetidos “a qualquer operação que lhes modifique a natureza, a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Apesar de representar uma importante fonte de recursos para o orçamento estatal, esta exação é utilizada como instrumento extrafiscal. A própria Constituição

⁷⁴ VIEIRA, André Luís. Os tributos ambientais em espécie. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**, Belo Horizonte, n. 24, p. 2923-2933, nov./dez. 2005. P. 2929.

⁷⁵ SANTANA, José Heron de. Meio Ambiente e Reforma Tributária: Justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 33, p. 09-32, jan.-mar. 2004. P. 22.

⁷⁶ RIO DE JANEIRO. Lei Estadual n.º 2877, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). **Diário Oficial do Estado**, Rio de Janeiro, RJ, 23 de dez. de 1997. Disponível em:

<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/0/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument> Acesso em: 13 de maio de 2007.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 326-328.

Federal estabelece que ela é seletiva em função da essencialidade do produto (artigo 153, § 2º, inciso IV).⁷⁸

Em função da sua seletividade, a alíquota desse imposto varia de zero a 330,00% (cigarros – posição 2402.00.02 da TIPI).⁷⁹

É justamente nessa seletividade que reside a função ambiental desse tributo. Ele atua incentivando a utilização de combustíveis menos poluentes, como o álcool (Decreto n.º 755/93).⁸⁰

Ainda, pode ser usado para estimular a melhora da gestão ambiental da indústria automobilística, incentivando a criação de automóveis compactos, de baixo consumo de combustível, e compostos por materiais recicláveis, reaproveitados ou naturais.⁸¹

Portanto, através da sua seletividade, esse imposto pode ser utilizado para desestimular a utilização de toda a ordem de produtos danosos ao meio ambiente, aumentando suas alíquotas para esses, e incentivar o consumo de produtos ecologicamente corretos, por meio da redução das alíquotas, o que refletirá no preço praticado para o consumidor.

2.4.1.7 Imposto de importação

É imposto de competência da União (artigo 153, inciso I, da Constituição Federal), incidente sobre a entrada no território nacional de produtos estrangeiros.⁸²

Sua função é predominantemente extrafiscal, tratando-se de importante meio de proteção da indústria nacional.⁸³

Embora não haja previsão expressa nesse sentido, as suas alíquotas variam de acordo com a essencialidade do produto. Essas podem ser alteradas pelo Poder Executivo, sem necessidade de observação do princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, combinado com o § 1º, da Constituição Federal).⁸⁴

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 327.

⁷⁹ Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/tipi/TIPI%20-%20G%20-%20SEÇÃO%20IV.doc> Acesso em: 14 de maio de 2007.

⁸⁰ VIEIRA, André Luís. Os tributos ambientais em espécie. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**, Belo Horizonte, n. 24, p. 2923-2933, nov./dez. 2005. P. 2929.

⁸¹ *Ibidem*, p. 2929.

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 302-303.

⁸³ *Ibidem*, p. 303.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 305-306.

Nesse sentido, da mesma forma como ocorre com o IPI, a União pode se utilizar dessa exação para incentivar o consumo de determinados produtos que geram menos poluição, por meio de alíquotas mais vantajosas para esses, em detrimento daqueles mais poluentes.⁸⁵

2.4.1.8 Imposto sobre serviços

É imposto de competência municipal (artigo 156, inciso III, da Constituição Federal), incidente sobre os serviços não compreendidos na competência estadual. Seu fato gerador é definido em Lei Municipal.⁸⁶

Possui função predominantemente fiscal, mas pode lhe ser atribuído caráter extrafiscal se utilizado para promover a proteção ambiental por meio da concessão de isenções à determinados serviços, como por exemplo o ecoturismo.⁸⁷

2.4.1.9 Possibilidade de instituição de imposto sobre a poluição

Existem intenções no sentido de criar um imposto que incida sobre a poluição, ou seja, sobre a emissão, acúmulo e circulação de resíduos e rejeitos poluentes originários de processos industriais ou extrativos, de função predominantemente extrafiscal.⁸⁸

O objetivo da criação desse imposto seria impor um mecanismo eficaz para barrar as ações que causam danos ao meio ambiente.⁸⁹

De acordo com os que defendem esta criação, o valor arrecadado por meio desta exação poderia constituir um fundo financeiro para ser revertido para as ações de preservação ambiental.⁹⁰ No entanto, como referido anteriormente, a Constituição Federal limita a possibilidade de vinculação da receita dos impostos (artigo 167, inciso IV).

⁸⁵ VIEIRA, André Luís. Os tributos ambientais em espécie. *Fórum de Direito Urbano e Ambiental*, Belo Horizonte, n. 24, p. 2923-2933, nov./dez. 2005. P. 2930.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 397-398.

⁸⁷ VIEIRA, André Luís. Os tributos ambientais em espécie. *Fórum de Direito Urbano e Ambiental*, Belo Horizonte, n. 24, p. 2923-2933, nov./dez. 2005. P. 2930.

⁸⁸ LIMA, Marlon. *Imposto sobre Poluição Ambiental: Fundamentos econômicos, jurídicos e operacionais*. 2003. 49 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador. P. 29-30.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 33.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 33.

Parte da doutrina critica a criação de impostos como esse, sustentando que eles apenas agravariam a situação do contribuinte brasileiro. Argumentam que é muito melhor que se trabalhe com isenções e incentivos, do que com a criação de mais tributos.⁹¹

2.4.2 Taxa

A taxa é o tributo que tem como fato gerador uma atividade estatal relacionada ao contribuinte de modo específico, “embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa”.⁹²

Essa hipótese de incidência pode ser a prestação de um serviço público (específico e divisível) ou o exercício do poder de polícia.⁹³

Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua serviço público como sendo:

[...] toda a atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente aos seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes.⁹⁴

O serviço é divisível quando pode ser utilizado isoladamente por cada usuário. É específico a partir do momento em que o Estado se aparelha para executar o serviço de forma segregada do conjunto geral de suas tarefas (que é financiado pela receita dos impostos), para vinculá-lo à cobrança de uma taxa.⁹⁵

Quanto ao poder de polícia, o mesmo autor afirma que é “a atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-as aos interesses coletivos.”⁹⁶

2.4.2.1 Taxa de controle e fiscalização ambiental

⁹¹ FAZOLLI, Silvio Alexandre. Princípios Ambientais Tributários e Extrafiscalidade. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 34, p. 78-83, abr.-jun. 2004. P. 79-80.

⁹² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 503.

⁹³ *Ibidem*, p. 504.

⁹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004. 17ª ed. P. 620.

⁹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. P. 34.

⁹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004. 17ª ed. P. 718.

A Lei número 9.960/2000, que criou a Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA, foi declarada inconstitucional pelo Pretório Excelso (ADI – 2.178-8/DF), uma vez que lhe faltava a definição do serviço prestado, a especificação dos contribuintes potencialmente poluidores e a definição de alíquotas considerando a expressão econômica do contribuinte, o que feria o princípio da isonomia.⁹⁷

No entanto, a Lei 10.165/2000 instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, livre das inconstitucionalidades apontadas na anterior, uma vez que evidencia o seu fato gerador como sendo a execução do poder de polícia⁹⁸, define os contribuintes potencialmente poluidores⁹⁹, e respeita o princípio da isonomia, sendo a taxa maior ou menor em função da potencialidade poluidora da atividade exercida pelo contribuinte.¹⁰⁰

Assim, o fato gerador da TCFA é o controle e a fiscalização do Estado sobre atividades potencialmente poluidoras ou que utilizam recursos naturais. Os sujeitos passivos são aqueles que exercem as atividades descritas no anexo VIII da referida lei.¹⁰¹

O citado anexo descreve, ainda, o potencial de poluição e o grau de utilização do meio ambiente em cada atividade. De acordo com esses indicadores varia o valor da taxa.¹⁰²

Quanto ao controle da arrecadação, é realizado por meio da entrega obrigatória de um relatório das atividades exercidas pelo contribuinte no ano anterior, conforme modelo elaborado pelo IBAMA - Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis, que figura como sujeito ativo do presente tributo.¹⁰³

Controverte-se a respeito da competência do Ibama para o exercício do poder de polícia, uma vez que a competência desse órgão para o licenciamento ambiental de estabelecimentos ou atividades efetiva ou potencialmente poluidoras é supletiva.

⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 756-757.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 758.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 761.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 767.

¹⁰¹ NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168.

¹⁰² *Ibidem*, p. 168.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 168.

O artigo 10 da Lei 6.938/1981 atribui a competência para o licenciamento ambiental primordialmente ao órgão estadual competente, e apenas supletivamente ao Ibama:¹⁰⁴

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

Disso decorre que, considerando que o poder de polícia é regularmente exercido quando desempenhado pelo órgão competente (artigo 78, parágrafo único, do Código Tributário Nacional), e que a presente taxa possui como fato gerador o exercício de poder de polícia pelo Ibama, ela somente poderá ser cobrada quando esse órgão exercer a sua competência supletiva.¹⁰⁵

Vale ressaltar, por fim, que o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região está decidindo pela constitucionalidade da presente exação, mas classificando ela como contribuição de intervenção no domínio econômico, forte no artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido jurisprudência do referido Tribunal, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. CONTROLE DIFUSO. LEI 10.165/00. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. EXIGIBILIDADE.

1. A TCFA não se enquadra nos conceitos de taxa e de imposto, ajustando-se, à luz dos preceitos tributários e constitucionais, à categoria de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, cuja finalidade é custear a atividade realizada pelo IBAMA na defesa do meio ambiente, de acordo com o quanto insculpido no art. 170, VI, da Constituição Federal.

2. Não há falar em inconstitucionalidade da Lei no 10.165/00, visto que presentes todos os requisitos necessários a ensejar a cobrança do tributo que instituiu.

3. A descrição nominal do tributo é despicienda para a sua classificação, devendo-se ater o julgador na regra hermenêutica contida no art. 4º, I, do Código Tributário Nacional.

¹⁰⁴ NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 169.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 169.

4. Apelação e remessa oficial providas.¹⁰⁶

Esse entendimento nos é brilhantemente elucidado por Maria Lúcia Luz Leiria:

Embora denominada “taxa” pela Lei n. 10.165/2000, a exação instituída pela Lei n. 9.960/2000 (ao introduzir o artigo 17-B na Lei n. 6.938, de 31.8.1981, Lei do Meio Ambiente) é, na realidade, uma “contribuição de intervenção no domínio econômico” e sua matriz está no artigo 149 da Constituição Federal, bem como preenchidos os pressupostos de imposição desta contribuição: é exação interventiva da União; há a referibilidade da contribuição a contribuinte de determinado domínio econômico; há vinculação da arrecadação à atuação da União na área econômica específica e há transitoriedade caracterizada pela finalidade a ser alcançada.¹⁰⁷

2.4.2.2 Taxa de preservação ambiental de Fernando de Noronha

O distrito estadual de Fernando de Noronha arrecada, desde 1989, a chamada taxa de preservação ambiental.¹⁰⁸

Essa exação, incidente sobre o trânsito e a permanência de pessoas na área do distrito, visa preservar suas características ambientais. Possui tabela progressiva que varia entre R\$28,20 (vinte e oito reais e vinte centavos) por um dia de permanência e R\$2.328,85 (dois mil, trezentos e vinte e oito reais e oitenta e cinco centavos) por 30 dias.¹⁰⁹

Os recursos auferidos destinam-se à preservação dos pontos turísticos, dos meios de acesso ao arquipélago e do meio ambiente como um todo, além de benfeitorias em favor da população local e dos turistas.¹¹⁰

2.4.3 Contribuições de intervenção no domínio econômico

¹⁰⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n.º 2004.70.00.021030-0. Apelante: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. Apelada: Itamaraty Ind/ e Com/ S/A. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik. Órgão Julgador: Primeira Turma. Porto Alegre, 29 de março de 2003. **Diário de Justiça da União**, em 26 de março de 2006. Disponível em: http://www.trf4.gov.br/trf4/jurisjud/resultado_pesquisa.php?tipo=1 Acesso em: 15 de maio de 2007.

¹⁰⁷ LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Breves Considerações sobre a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, Instituída pela Lei n. 10.165/2000. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 761.

¹⁰⁸ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 120.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 120.

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 120.

O artigo 149 da Constituição Federal prevê três tipos de contribuições: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. São elas de competência da União e servem como instrumento de atuação estatal nas respectivas áreas.¹¹¹ Ainda, o artigo 149-A do mesmo diploma legal prevê a possibilidade dos Municípios e do Distrito Federal instituírem contribuição para o custeio da iluminação pública.

A contribuição de intervenção no domínio econômico tem como característica a finalidade interventiva. Sua função é eminentemente extrafiscal e o destino dos recursos arrecadados é o financiamento da atividade de intervenção.¹¹²

De acordo com o §2º, incisos I e II, do artigo 149 da Magna Carta, a presente contribuição não pode incidir sobre receitas decorrentes de exportação, mas incidirá sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

A sua alíquota pode ser *ad valorem*, tendo por base de cálculo o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou o valor aduaneiro, no caso de importação. Ainda, pode ser específica, com base na unidade de medida adotada (artigo 149, § 2º, inciso III e alíneas, da Constituição Federal).

2.4.3.1 Contribuição de Intervenção no domínio econômico sobre os combustíveis

O artigo 177, § 4º, da Constituição Federal, prevê contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre o petróleo, gás natural, álcool combustível e seus derivados.¹¹³

Trata-se de tributo interventivo que visa modificar os padrões de consumo de combustíveis em prol do meio ambiente e, como um segundo incentivo, suas receitas são vinculadas à proteção ambiental.¹¹⁴

Essa exação foi estabelecida pela Lei número 10.336/2001, e a aplicação dos recursos dela provenientes é regulada pela Lei número 10.636/2002.¹¹⁵

Sua base de cálculo é o volume do combustível, sobre o qual incide alíquota específica. A opção por esse tipo de alíquota deu-se pelo fato de que a hipótese de

¹¹¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. P. 52.

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 79.

¹¹³ CASTELLO, Melissa Guimarães. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os Combustíveis: um *superfund* brasileiro? **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 44, p. 79-111, out.-dez. 2006. P. 84.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 90.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 87.

incidência não é um valor monetário, assim, ela é expressa diretamente em dinheiro e multiplicada pela base impositiva.¹¹⁶

Vale ressaltar que a referida alíquota pode ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo (artigo 177, § 4º, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal), o que atribui flexibilidade ao tributo para que seja alterado de acordo com as variações do mercado. Essa faculdade é importante para garantir a eficácia dos tributos ambientais.¹¹⁷

Os contribuintes são o produtor, o formulador e o importador dos combustíveis a que se refere a presente exação, e a alíquota é graduada de acordo com a intensidade dos danos ambientais causados por cada combustível, motivo pelo qual os mais onerados são a gasolina e o óleo diesel. A contrário senso, o presente tributo não incide sobre o biodiesel (combustível recentemente regulamentado pela Lei número 11.116/2005).¹¹⁸

Os recursos arrecadados são parcialmente destinados à proteção ambiental através de projetos do Ministério do Meio Ambiente. Além disso, parte é utilizada em projetos de infra-estrutura de transportes, desde que esses objetivem a redução do consumo de combustíveis (artigo 6º da Lei número 10.636/2002).¹¹⁹

Por fim, nos termos do artigo 177, § 4º, inciso II, alínea “a”, da Constituição Federal, combinado com o artigo 4º da Lei número 10.636/2002, os recursos podem ser destinados à concessão de subsídios para empresas, exceto aquelas poluidoras. Ainda não existe regulamentação para a concessão desse subsídio.¹²⁰

É de se ressaltar que 29% da receita obtida a partir desse tributo deve ser repassada aos Estados, para que invistam em infra-estrutura de transportes (artigo 159, inciso III, Constituição Federal). Dessa parcela de receita, 25% é repassada aos Municípios (artigo 159, § 4º, da vigente Constituição).¹²¹

Esse tributo configura importante instrumento de proteção ambiental porque estimula o consumo dos combustíveis menos danosos ao meio ambiente, gera recursos para investimentos em projetos ambientais e internaliza, ao menos em

¹¹⁶ CASTELLO, Melissa Guimarães. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os Combustíveis: um *superfund* brasileiro? **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 44, p. 79-111, out.-dez. 2006. p. 88-89.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 88.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 89.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 90.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 90.

¹²¹ *Ibidem*, p. 90.

parte, as externalidades negativas provocadas pela utilização de combustíveis poluentes.¹²²

Além disso, e não menos importante, observa-se que essa exação vem estimulando a pesquisa e o desenvolvimento de combustíveis menos poluentes, como é o caso do biodiesel.¹²³

2.5 EFICÁCIA DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS

Conforme demonstrado, apesar das limitações constitucionais existentes no Brasil, são numerosas as possibilidades de utilização dos tributos para fins de efetivação do princípio do desenvolvimento sustentável.

Defendendo a utilização adequada dos instrumentos tributários e econômico-financeiros para estimular a prevenção de danos ambientais, Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida brilhantemente elucida:

A adoção desta estratégia pode contribuir, em muito, para a efetividade da legislação ambiental brasileira, de predominante perfil protetivo-repressivo, bem como para a própria mudança deste clássico perfil legislativo e da forma de controle passivo que lhe é próprio. Este, como se verá, preocupa-se mais em desfavorecer as ações nocivas do que em favorecer as ações vantajosas, sendo nítida a superioridade, em termos de eficácia prática, do controle ativo, que, contrariamente, busca favorecer as ações vantajosas, mais do que desfavorecer as ações nocivas.¹²⁴

Algumas dessas alternativas envolvendo tributos, que já se encontram implementadas, apresentam eficácia como forma de estímulo de comportamentos econômicos ecologicamente adequados por parte de todos os cidadãos, direta ou indiretamente atingidos pelas exações.

Vale ressaltar que o uso da tributação ambiental no Brasil pode ser ampliado por diversas formas, aumentando assim os seus resultados positivos.

¹²² CASTELLO, Melissa Guimarães. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os Combustíveis: um *superfund* brasileiro? **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 44, p. 79-111, out.-dez. 2006. p. 111.

¹²³ *Ibidem*, p. 111.

¹²⁴ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-financeiros e Tributários. Ênfase na Prevenção. A Utilização Econômica dos Bens Ambientais e suas Implicações. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 534.

CONCLUSÃO

Diante da nítida vantagem que se obtém ao preservar o meio ambiente, em detrimento de tentar reparar danos já ocorridos (muitas vezes irreparáveis), conclui-se que medidas de estímulo à referida preservação são muito mais eficazes do que aquelas de caráter sancionatório.¹²⁵

Nessa senda, são de grande importância os tributos que, utilizados em sua função extrafiscal, estimulam a preservação ambiental, incentivando os contribuintes a dirigirem suas ações de forma a reduzir ou eliminar o impacto ambiental decorrente delas.¹²⁶

Além disso, alguns desses tributos possuem sua arrecadação vinculada ao financiamento dos custos dos serviços e obras de preservação ambiental, beneficiando duplamente o meio ambiente.¹²⁷

Portanto, a efetividade do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado pode ser buscada através da utilização cuidadosa dos instrumentos tributários referidos neste trabalho e de outros, visando a prevenção de danos ao ambiente e o estímulo aos comportamentos ecologicamente adequados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em: 13 de maio de 2007.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n.º 2004.70.00.021030-0. Apelante: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis. Apelada: Itamaraty Ind/ e Com/ S/A. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik. Órgão Julgador: Primeira Turma. Porto Alegre, 29 de março de 2003. **Diário de Justiça da União**, em 26 de março de 2006. Disponível em:

¹²⁵ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-financeiros e Tributários. Ênfase na Prevenção. A Utilização Econômica dos Bens Ambientais e suas Implicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p. 532-533.

¹²⁶ SANTANA, Heron José de. Meio Ambiente e Reforma Tributária: Justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 33, p. 09-32, jan.-mar. 2004. P. 30.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 30.

http://www.trf4.gov.br/trf4/jurisjud/resultado_pesquisa.php?tipo=1 Acesso em: 15 de maio de 2007.

BRASIL. Lei Federal n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 de set. de 1981. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm Acesso em: 13 de maio de 2007.

BRASIL. Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 de dez. de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm Acesso em: 13 de maio de 2007.

BRASIL. Lei n.º 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 de julho de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm Acesso em: 15 de maio de 2007.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 de out. de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm Acesso em: 13 de maio de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3540-DF. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Brasília, 01 de setembro de 2005. **Diário de Justiça** de 03 de fevereiro de 2006. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp> Acesso em: 13 de maio de 2007.

CASTELLO, Melissa Guimarães. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os Combustíveis: um *superfund* brasileiro? Revista de direito ambiental, São Paulo, n. 44, p. 79-111, out.-dez. 2006.

CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FAZOLLI, Silvio Alexandre. Princípios Ambientais Tributários e Extrafiscalidade. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 34, p. 78-83, abr.-jun. 2004.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006. 7 ed.

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

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. Direito às Cidades Sustentáveis no Âmbito da Tutela Constitucional do Meio Ambiente Artificial e o IPTU Progressivo no Tempo como Instrumento de Política Urbana em Face do Direito Ambiental Tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005.

GERELLI. *Apud* MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo, Malheiros:2006. p. 60.

GERENT, Juliana. A Internalização das Externalidades Negativas Ambientais – Uma Breve Análise da Relação Jurídico-econômica. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 44, p. 40-63, out.-dez. 2006.

LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Breves Considerações sobre a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, Instituída pela Lei n. 10.165/2000. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005.

LIMA, Marlon. **Imposto sobre Poluição Ambiental**: Fundamentos econômicos, jurídicos e operacionais. 2003. 49 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo, Malheiros:2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: A função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2003.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

PORTO ALEGRE. Lei Complementar n.º 07, de 07 de dezembro de 1973. Institui e disciplina os tributos de competência do Município. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, RS, 17 de dez. de 1973. Disponível em: http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/iptu_-_coletanea_31.01.2007.pdf Acesso em: 13 de maio de 2007.

RIO DE JANEIRO. Lei Estadual n.º 2877, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). **Diário Oficial do Estado**, Rio de Janeiro, RJ, 23 de dez. de 1997. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/0/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument> Acesso em: 13 de maio de 2007.

SANTANA, José Heron de. Meio Ambiente e Reforma Tributária: Justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 33, p. 09-32, jan.-mar. 2004.

SCAFF, Fernando Facury. TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: O ICMS ecológico. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, n. 38, p. 99-119, abr.-jun. 2006.

SMETS, Henri. *Apud* MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo, Malheiros:2006. p. 59.

Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/tipi/TIPI%20-%20G%20-%20SEÇÃO%20IV.doc> Acesso em: 14 de maio de 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005. p.24

TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os limites dos chamados tributos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005.

VIEIRA, André Luís. Os tributos ambientais em espécie. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**, Belo Horizonte, n. 24, p. 2923-2933, nov./dez. 2005.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-financeiros e Tributários. Ênfase na Prevenção. A Utilização Econômica dos Bens Ambientais e suas Implicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo, Malheiros, 2005.