

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO**

**O PAPEL DAS TAXAS AMBIENTAIS NA PROMOÇÃO DO MEIO AMBIENTE  
ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO**

**Carolina Silva Campos**

**Orientador: Professor Doutor Guilherme  
Adolfo dos Santos Mendes**

**Ribeirão Preto**

**2013**



**CAROLINA SILVA CAMPOS**

**O PAPEL DAS TAXAS AMBIENTAIS NA PROMOÇÃO DO MEIO AMBIENTE  
ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à  
Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da  
Universidade de São Paulo para graduação  
como Bacharel em Direito

Área: Direito Tributário

Orientador: Professor Doutor Guilherme  
Adolfo dos Santos Mendes

**Ribeirão Preto**

**2013**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

### **FICHA CATALOGRÁFICA**

CAMPOS, Carolina Silva

O papel das taxas ambientais na promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado / Carolina Silva Campos -- Ribeirão Preto, 2013.

117 p.; 30cm

Trabalho de Conclusão de Curso -- Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

Nome: CAMPOS, Carolina Silva.

Título: O papel das taxas ambientais na promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_ Assinatura: \_\_\_\_\_



*Aos meus pais.*

*Aos meus avós maternos, que infelizmente não puderam estar presentes nesse e em outros momentos importantes, mas que, quando ao meu lado, incentivaram-me e me apoiaram incessantemente.*

*Saudades.*





## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, aos meus pais, que sempre estiveram presentes, suportando cada passo meu nessa jornada. E às minhas irmãs, companheiras de todas as horas e ocasiões, que tornaram esses 05 anos mais prazerosos, pelo simples fato de estarem ao meu lado.

Aos meus avós maternos, *in memoriam*, por todos os ensinamentos passados, os quais me acompanharão sempre. E aos meus avós paternos, por todos os almoços, as conversas, e a convivência que influenciaram, dentre tantas coisas, a opção do curso de Direito.

À minha família e aos amigos de Taubaté, cujo apoio fez parecer ínfimos os 450 km. de distância entre nós.

Ao meu orientador, Professor Guilherme, pela paciência e orientação, desde o meu 4º ano da faculdade, e que foi o responsável pela predileção pelo Direito Tributário.

A todos os funcionários e professores da FDRP.

À turma II da FDRP, que dividiu opiniões na faculdade, mas que se mostrou a turma mais unida do prédio. Pelos almoços, conversas, bares, divisões de caderno, provas, e todas as outras situações que serviram para nos aproximar cada vez mais.

Em especial, gostaria de agradecer à Ana Laura, à Ana Paula e à Paulinne, pelos trabalhos em grupo, que foram vários, e, apesar de todo o stress, não abalaram nossa amizade (eu acho); ao Aruan, companheiro de títulos e campeonatos, um dos meus primeiros amigos na faculdade, e um dos eternos, também; e à Isa e à Camila, que o acaso nos colocou para morar juntas no começo da faculdade, possibilitando compartilhar com vocês a melhor época da minha vida.

Por fim, ao Leonardo, ou Sasha, que divide comigo inúmeras paixões (direito público, Foo Fighters, O poderoso chefão, o Corinthians, etc.), e que desde o começo da faculdade se mostrou um companheiro inseparável, tanto nos corredores da FDRP, quanto nas diversas situações fora do *campus*. Que você possa ser, além do meu namorado, meu melhor amigo por mais alguns milhares de anos.



## RESUMO

O presente trabalho tem como tema a disciplina das taxas ambientais, mormente à instituída pela Lei 10.165/00. O objetivo geral é demonstrar a constitucionalidade do aludido instrumento e, também, que as taxas podem ser utilizadas como forma de se perquirir os valores constitucionais, devido à sua natureza extrafiscal. A metodologia utilizada no presente trabalho foi o método de abordagem dedutivo. O referido diploma legal despertou diversas críticas da doutrina, mormente à sua constitucionalidade. Ademais, alguns teóricos sustentam que as taxas não apresentam caráter extrafiscal e, portanto, não poderiam ser utilizadas na persecução da proteção ambiental. Com o uso da extrafiscalidade dos tributos, internalizando os custos dos recursos naturais no preço final das atividades econômicas, há a possibilidade de indução de comportamentos dos particulares para induzir atividades ambientalmente orientadas, ou inibir as poluentes, relacionando o direito tributário com o direito ambiental e como forma de se perquirir os valores constitucionais. Nesse diapasão, este estudo, em um primeiro momento, pesquisará o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, erigido ao *status* de direito fundamental pela Constituição Federal de 1988; ato contínuo, será analisada a estrutura da norma tributária e a disciplina do Direito Tributário em geral; após, serão esmiuçadas as bases do Direito Tributário Ambiental; e, por fim, o foco serão as taxas, com análise de sua estrutura, da possibilidade de assumirem o caráter extrafiscal e se a Taxa de Fiscalização e Controle Ambiental, criada pela Lei 10.165/00, é constitucional. Conclui-se, assim, que os tributos podem ser utilizados para se perquirir a proteção ambiental, inclusive as taxas, devido à sua natureza extrafiscal e à constitucionalidade do referido diploma legal.

Palavras-chave: Taxas ambientais. Lei 10.165/00. Princípios Tributários. Princípios Ambientais. Direito Ambiental Tributário. Extrafiscalidade.



## **ABSTRACT**

The present work has as its theme the discipline of environmental taxes, especially for established by Law 10.165/00. The overall goal is to demonstrate the constitutionality of alluded instruments and also the rates can be used as a way to seek constitutional values, due to their nature fiscal policy. The methodology used in this study was the method of deductive approach. The said law sparked several criticisms of the doctrine, especially its constitutionality. Moreover, some theorists argue that the fees have not fiscal policy character and therefore could not be used in the pursuit of environmental protection. With the use of fiscal policy, internalizing the cost of natural resources in the final price of doing business, that is the possibility of induction of behaviors of individuals to induce environmentally oriented activities, or inhibit the pollutants, the tax law relating to environmental law and as a way to seek constitutional values. In this vein, this study, at first, searches for the right to an ecologically balanced environment, erected to the status of a fundamental right by the Constitution of 1988; continuous act, we will analyze the structure of the tax rules and discipline of the tax law in general; after be teased bases of Environmental Tax Law, and, finally, the focus will be the rates, with analysis of their structure, the possibility of assuming the fiscal policy character and if the inspection fee and Environmental Control, created by Law 10.165/00. We conclude, therefore, that taxes can be used to assert the environmental protection, including rates, due to their fiscal policy nature and the constitutionality of that statute.

Keywords: Environmental taxes. Law 10.165/00. Tax Principles. Environmental Principles. Right Tributary Environmental. Fiscal Policy.



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>17</b>
<b>CAPÍTULO I: MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....</b>	<b>21</b>
<b>1.1. Histórico da proteção ambiental na legislação brasileira .....</b>	<b>22</b>
<b>1.2. Conceito de meio ambiente .....</b>	<b>27</b>
<b>1.3. Constituição Federal de 1988.....</b>	<b>28</b>
<i>1.3.1. Direito de todos.....</i>	<i>29</i>
<i>1.3.2. Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado .....</i>	<i>30</i>
<i>1.3.3. Direito ao meio ambiente como bem de uso comum do povo .....</i>	<i>31</i>
<i>1.3.4. Direito ao meio ambiente como bem essencial à sadia qualidade de vida.....</i>	<i>31</i>
<i>1.3.5. O dever de preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado.....</i>	<i>32</i>
<i>1.3.6. As presentes e as futuras gerações. ....</i>	<i>33</i>
<b>1.4. Competência ambiental.....</b>	<b>34</b>
<b>1.5. Responsabilidade estatal .....</b>	<b>37</b>
<b>CAPÍTULO II: NORMAS TRIBUTÁRIAS .....</b>	<b>39</b>
<b>2.1. Direito Tributário e Direitos Fundamentais .....</b>	<b>39</b>
<b>2.2. A estrutura da norma jurídica .....</b>	<b>41</b>
<b>2.3. Sanção .....</b>	<b>44</b>
<b>2.4. Tributo.....</b>	<b>46</b>
<b>2.5. Norma jurídica tributária.....</b>	<b>47</b>
<b>2.7. Regra matriz de incidência .....</b>	<b>49</b>
<b>2.8. Espécies tributárias .....</b>	<b>51</b>
<b>2.9. Competência tributária.....</b>	<b>54</b>
<b>2.10. Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade.....</b>	<b>56</b>
<b>CAPÍTULO III: DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL .....</b>	<b>59</b>
<b>3.1. Direito Tributário como normas indutoras.....</b>	<b>59</b>
<b>3.2. Direito Tributário Ambiental .....</b>	<b>61</b>
<b>3.3. Extrafiscalidade .....</b>	<b>65</b>
<b>3.4. Princípios.....</b>	<b>67</b>
<i>3.4.1. Princípio da cooperação .....</i>	<i>67</i>
<i>3.4.2. Princípio do Poluidor-Pagador .....</i>	<i>68</i>
<i>3.4.3. Princípio da Precaução.....</i>	<i>70</i>
<b>3.5. Princípios constitucionais-tributários.....</b>	<b>71</b>

3.6. Paralelo entre as competências tributárias e ambientais .....	74
3.7. Tributo ambiental e as espécies tributárias .....	76
3.7.1. Impostos .....	77
3.7.2. Taxas .....	77
3.7.3. Contribuição de melhoria .....	79
3.7.4. Empréstimos compulsórios .....	80
3.7.5. Contribuição social.....	81
<b>CAPÍTULO IV: TAXAS .....</b>	<b>83</b>
4.1. Panorama histórico .....	83
4.2. Conceito.....	85
4.3. Elementos das taxas como tributos.....	86
4.4. Elementos das taxas como espécie .....	88
4.4.1. Descritor .....	88
4.4.1.1. Taxas de Polícia.....	89
4.4.1.2. Taxas de Serviço .....	91
4.4.2. Prescritor .....	94
4.4.2.1. Critério Pessoal .....	95
4.4.2.2. Critério Quantitativo.....	97
4.5. Finalidade extrafiscal .....	99
4.6. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental .....	102
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>109</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>113</b>



## INTRODUÇÃO

O meio ambiente, conceituado por José Afonso da Silva como “a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas”<sup>1</sup>, vem, desde a década de 70, inspirando preocupação da sociedade civil e dos Estados, tendo em vista a constante degradação dos recursos naturais.

No Brasil, o ápice dessa preocupação se deu, na esteira da ecologização observada nas demais constituições modernas, com a previsão expressa, pela Constituição Federal de 1988, de uma série de princípios fundamentais, e, entre eles, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, sedimentado no art. 225<sup>2</sup>, mas também presente em diversos outros dispositivos espalhados pelo corpo constitucional.

Dessa maneira, a fruição de um meio ambiente equilibrado foi erigida ao *status* constitucional, passando a figurar como um dos valores a ser perquiridos pelo Estado brasileiro. Ademais, por se caracterizar como um direito fundamental, apresenta eficácia horizontal<sup>3</sup>, condicionando relações entre particulares, bem como eficácia vertical, tutelando as relações entre o Estado e os indivíduos.

Por esse motivo, mormente ao que concerne à disciplina do elo entre o Estado e os cidadãos, o relacionamento entre o Fisco e o contribuinte deve se pautar, principalmente, pela consecução dos direitos fundamentais, abandonando, assim, o viés puramente econômico que possuía até o advento da Constituição atual. Logo, os tributos se tornaram instrumentos aptos para se alcançar a defesa e a promoção ambiental, estabelecidas pela Constituição.

Ademais, o art. 225, além de dispor sobre o direito fundamental a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, determinou, outrossim, a responsabilidade estatal e da

---

<sup>1</sup> SILVA, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*. 4. Ed., São Paulo: Malheiros, 2003. p. 20.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> FILHO, João Trindade Cavalcante. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaITvJustica/portaITvJusticaNoticia/anexo/Joao\\_Trindade\\_\\_Teoria\\_Geral\\_dos\\_direitos\\_fundamentais.pdf](http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaITvJustica/portaITvJusticaNoticia/anexo/Joao_Trindade__Teoria_Geral_dos_direitos_fundamentais.pdf)>. Acesso em 08/09/2013.

sociedade como um todo para a proteção e defesa dos recursos naturais. Nesse diapasão, faz-se necessária a atuação do Estado para implementar políticas públicas que busquem neutralizar as externalidades negativas decorrentes das atividades potencialmente poluidoras.

Nas palavras do Professor Luís Eduardo Schoueri, externalidade pode ser definida como “custos e ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo de mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daqueles que os gerou.”<sup>4</sup>. No caso do meio ambiente, a externalidade se faz presente devido à larga utilização dos recursos naturais, que permite ao agente econômico auferir lucros, enquanto à sociedade cabe arcar com os prejuízos ambientais decorrentes da atividade econômica.

Essa internalização das externalidades pode se dar através da regulação direta do comportamento dos agentes econômicos (fiscalização, licenciamento, aplicação de multas, entre outros), bem como pela utilização de instrumentos econômicos (como a concessão de benefícios fiscais, por exemplo). E é nessa seara que surge o Direito Ambiental Tributário, caracterizado por ser o ramo do direito que utiliza os tributos como forma de se atingir o desiderato ambiental.

O Direito Tributário Ambiental pode ser conceituado como:

“o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, bem como para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental.”<sup>5</sup>

Assim, tanto novos tributos, criados a partir da interação das competências legislativas ambiental e tributária, quanto os já existentes, com destaque ao caráter extrafiscal que possuem, compõem o conceito de Direito Tributário Ambiental, podendo ser utilizados como forma de consecução dos ditames constitucionais.

Destaca-se que a natureza extrafiscal dos tributos assume caráter de extrema importância ao Direito Tributário Ambiental, tendo em vista que, por mais que não esteja disciplinada na Carta Política a defesa do meio ambiente como hipótese de incidência tributária, qualquer instrumento que se coloque à disposição dos valores constitucionais terá

---

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: Heleno Taveira Tôres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 236.

<sup>5</sup> COSTA, Regina Helena. Tributação Ambiental. In: Vladimir Passos de Freitas (org.). *Direito Ambiental em Evolução 1*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 303.

acentuado o aspecto extrafiscal, e, portanto, é passível de ser utilizado ou editado com o escopo de se atingir os fins previstos constitucionalmente.

No que toca às taxas, foco do presente trabalho, a melhor doutrina a conceitua como “tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte.”<sup>6</sup> Logo, tem-se que as taxas são vinculadas a uma atividade estatal, só existindo, portanto, em virtude do desempenho do poder de polícia ou quando prestado ou colocado à disposição do particular um serviço público.

Ademais, por ser um tributo vinculado, as taxas podem ser editadas com o escopo de se proteger o meio ambiente, visto que a competência material se assemelha à competência legislativa no campo tributário. Assim, atividades administrativas de licenciamento e fiscalização ambiental, por exemplo, observada a organização administrativa dos entes federados, podem ensejar a edição de taxas.

No Brasil, um importante instrumento criado diz respeito à Taxa de Fiscalização e Controle Ambiental, instituída pela Lei 10.165/00. Muito se discute, entretanto, acerca da constitucionalidade de referido diploma, tendo em vista as diversas ADI propostas em virtude de seu texto. Até o presente momento, as ações diretas de inconstitucionalidade não foram julgadas, mas uma liminar do STF autoriza a cobrança do tributo em questão.

Assim, este trabalho se ocupará, primeiramente, da análise do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, erigido ao *status* de direito fundamental pela Constituição Federal de 1988. Ato contínuo, será estudado o Direito Tributário como forma de se perquirir os valores constitucionais, bem como a sua sistemática no ordenamento jurídico pátrio. Após, a temática do Direito Tributário Ambiental será esmiuçada. E, por fim, o trabalho será focado no estudo das taxas, sua estrutura, a possibilidade de utilizá-las com destaque de seu caráter extrafiscal e a constitucionalidade do tributo instituído pela Lei 10.165/00.

Busca-se, assim, definir o papel das taxas ambientais na promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, direito fundamental das presentes e futuras gerações.

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, pág 70-71.



## I. MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Somente a partir de 1981, com a lei 6.938, Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, o meio ambiente passou a ter tratamento jurídico, com o intuito de se preservar os recursos naturais. Esse início foi intensificado com o processo de democratização do Brasil, e atingiu seu ápice com a Constituição Federal de 1988, que colocou o direito ao meio ambiente sadio como uma das balizas a ser respeitada pelo Estado brasileiro, bem como pela população em geral.

As primeiras Constituições brasileiras tiveram, como foco, a determinação da mecânica governamental, e, no plano dos direitos subjetivos, o estabelecimento dos limites da atuação estatal em relação aos cidadãos (indivíduo *versus* Estado<sup>7</sup>), resguardando a sociedade de governantes arbitrários, de aplicação de penas vexatórias, com proteção à propriedade privada, entre outros. Tem-se, portanto, em um primeiro momento, uma situação bipolar<sup>8</sup>, em que se visualizava um embate entre Estado e cidadão e a imposição de obrigações de não fazer aos governantes.

Contudo, esse modelo constitucional não abrigava os anseios sociais mais amplos, o que impulsionou a mudança de paradigma, em que a visão individualista foi substituída por uma visão coletiva de direitos. Essa nova visão, de uma sociedade que busca satisfazer algo comum, ao invés de algo particular, foi influenciada, entre outros fatores, pela crise ambiental deflagrada no final da 2ª Guerra Mundial, que levou à ecologização<sup>9</sup> da Constituição a partir dos anos 70. O impacto da crise ambiental foi sentido no Brasil devido à sua natureza, visto que é ampla, atinge a todos, sem limites locais e temporais.

Logo, a sistemática das Constituições antigas, do Estado *versus* cidadão, mostrou-se inadequada à tutela desses novos anseios sociais. Isso porque as ameaças ao meio ambiente não podem ser barradas por atitudes exclusivamente estatais, tampouco por iniciativas particulares isoladas, devendo ser tomadas de uma maneira holística, tendo em vista que os danos ao meio ambiente possuem alcance ilimitado no tempo e no espaço. Assim, as vítimas

---

<sup>7</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. Direito Constitucional Ambiental Brasileiro. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2010, p. 78.

<sup>8</sup> CANOTINHO e LEITE, Op. Cit., p. 78.

<sup>9</sup> CANOTINHO e LEITE, Op. Cit., p. 79.

são e serão todos os membros da sociedade<sup>10</sup>, pois a deterioração dos recursos naturais operada hoje será suportada, também, pelas gerações futuras.

Nessa seara, a Constituição Federal de 1988 assume caráter inovador, pois abandona a ideia de que o papel do direito é, apenas, organizar a economia, as funções estatais e garantir alguns direitos individuais, para assumir uma posição de defesa do bem-estar e da justiça social, reconhecendo, assim, a defesa do meio ambiente como um dos valores a ser perquirido pela sociedade e pelo Estado.

Ademais, a abordagem sistêmica e holística conferida ao tratamento do ambiente na Constituição pode ser percebida, não só pelo capítulo destinado à sua tutela, mas também pelos inúmeros artigos espalhados no corpo constitucional que legitimam e instrumentalizam (exemplo, ação civil pública) o disposto no art. 225<sup>11</sup>, CF.

### **1. Histórico da proteção ambiental na legislação brasileira**

É fato que a Carta Política de 1988 foi a pioneira no que concerne à disciplina do direito ambiental, uma vez que a sistemática adotada pelas outras Constituições impedia tal abordagem. Entretanto, a tutela do meio ambiente não foi iniciada apenas em 1981, com a edição da Lei 6.938, podendo ser identificada em alguns outros diplomas normativos, que remontam à década de 30<sup>12</sup>. Assim, temas como a saúde, a dignidade da pessoa humana, a função social da propriedade, entre outros, eram interpretados, em algumas situações, como integrantes de um conceito amplo de meio ambiente, o que demonstra sua relevância, mesmo antes da promulgação da Carta Magna de 1988.

O primeiro momento histórico concernente à legislação ambiental vai desde o descobrimento até, aproximadamente, a década de 30. Nesta fase, o único esboço de preocupação com o meio ambiente reside em alguns dispositivos protetores de determinados

---

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> FARIAS, Talden Queiroz. *Evolução histórica da legislação ambiental*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=3845](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3845)>. Acesso em: 01 set. 2013.

recursos ambientais, sempre observando os interesses da Coroa (até a independência) e dos latifundiários e grandes comerciantes<sup>13</sup>.

Na época do descobrimento do Brasil, vigorava em Portugal as Ordenações Afonsinas, sendo possível encontrar em seu texto alguns dispositivos de caráter ambiental, a exemplo do dispositivo que tipificava como crime de injúria ao rei o corte de árvores frutíferas. No mesmo passo, as Ordenações seguintes, a saber, Manuelinas e Filipinas, também continham dispositivos de proteção ambiental, incluindo no rol protegido bens como a preservação das abelhas, a caça de animais, a poluição da água, entre outros<sup>14</sup>.

A Constituição Federal de 1824, a primeira da nação, não fez referência à questão ambiental. Neste primeiro momento, o enfoque dado foi à organização política do país, definindo as funções de cada ente e a criação de um novo Poder, o Moderador, através do qual o Imperador dispunha de amplas prerrogativas na direção do Estado<sup>15</sup>. Há, ainda, a consagração de direitos individuais, devido à influência francesa e das ideias liberais, entre os quais se destacam a liberdade, a segurança e a propriedade. Quanto aos produtos agrícolas e minerais, que compunham a base econômica do país na época, o tratamento a eles conferido era estritamente econômico, sem nenhuma conotação ambiental. O único avanço percebido foi a proibição de indústrias contrárias à saúde do cidadão<sup>16</sup>.

Já na República, vigia, ainda, a não proteção ampla do meio ambiente, sendo tutelados apenas bens específicos, ressaltando a importância botânica e o direito de propriedade.

A Carta Maior de 1891, inspirada pelo sistema norte-americano, adotou o sistema presidencialista de governo, efetivou a separação dos poderes, e disciplinou as mesmas garantias individuais da Constituição anterior. No que toca ao ambiente, também não faz menção expressa a ele, determinando, apenas, a competência da União para legislar acerca de minas e terras<sup>17</sup>. Mais uma vez, ressalta-se que o tratamento dessas questões é de cunho estritamente econômico, objetivando proteger os interesses da burguesia.

---

<sup>13</sup> FARIAS, Talden Queiroz, Op. Cit.

<sup>14</sup> FARIAS, Talden Queiroz, Op. Cit.

<sup>15</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 489.

<sup>16</sup> MILARÉ, Édís. *Direito do ambiente*. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 145.

<sup>17</sup> MILARÉ, Édís, Op. Cit., p. 146.

A partir do final da década de 20, a legislação ambiental passou a ser ampla, disciplinando a proteção de diversos recursos. Entretanto, a visão de meio ambiente continuou a ser fragmentada, ou seja, o ambiente não era entendido na sua completude, mas como uma junção de recursos naturais, independentes entre si<sup>18</sup>.

É o que se extrai da análise do corpo legislativo da época. Apesar da pluralidade de diplomas legais, tutelando a fauna, a flora, a saúde, entre outros, não se percebe um diálogo entre eles, denunciando, assim, o caráter fragmentário<sup>19</sup> que o meio ambiente assumia.

Dessa forma, como apontado por Talden Queiroz Faria<sup>20</sup>, a saúde pública passou a ser regida pelo Regulamento de Saúde Pública ou Decreto nº 16.300/23, os recursos hídricos passaram a se reger pelo Código das Águas ou Decreto-lei nº 852/38, a pesca pelo Código de Pesca ou Decreto-lei nº 794/38, a fauna pelo Código de Caça ou Decreto-lei nº 5.894/43, o solo e o subsolo pelo Código de Minas ou Decreto-lei nº 1.985/40, e a flora pelo Código Florestal ou Decreto nº 23.793/34.

No que toca à temática constitucional, em 1934, inicia-se o legado das constituições sociais, tendo em vista a forte influência da Constituição de Weimar à Lei Maior brasileira. Assim, há proteção de direito sociais e econômicos, bem como à família, à educação e à cultura, revelando o abandono da garantia dos direitos rigorosamente individuais<sup>21</sup>. No campo ambiental, percebe-se uma nítida proteção às belezas naturais, ao patrimônio histórico, artístico e cultural, e a definição da competência da União para regulamentar o subsolo, a mineração, as florestas, entre outros<sup>22</sup>.

A Carta de 1937, praticamente reitera o que havia sido delimitado na Carta Política anterior. Aqui, há um nítido caráter fascista, o que caracteriza esta Constituição como a mais autoritária de todas. O foco era fortalecer o Poder Executivo, concentrando as funções dos poderes executivo e legislativo na mão do presidente da República<sup>23</sup>.

Nesse momento, ainda, percebe-se uma nítida concentração da União, no que se refere ao controle sobre o uso de recursos naturais.

---

<sup>18</sup> FARIAS, Talden Queiroz, Op. Cit.

<sup>19</sup> FARIAS, Talden Queiroz, Op. Cit.

<sup>20</sup> FARIAS, Talden Queiroz, Op. Cit.

<sup>21</sup> BULOS, Uadi Lamm^ego. Op. Cit., p. 491.

<sup>22</sup> MILARE, Édis, Op. Cit., p. 146.

<sup>23</sup> FARIAS, Talden Queiroz, Op. Cit.



A Constituição de 1946 restabeleceu a democracia no país, acentuando o caráter social inaugurado em 1934. Igualmente, manteve a defesa do patrimônio histórico e conservou a competência da União<sup>24</sup>.

A década de 60 é marcada pela edição de normas com maiores referências às questões ambientais propriamente ditas. Destacam-se, assim, o Estatuto da Terra ou Lei nº 4.504/64, o Código Florestal ou Lei nº 4.771/65, a Lei de Proteção à Fauna ou Lei nº 5.197/67, o Código de Pesca ou Decreto-lei nº 221/67 e o Código de Mineração ou Decreto-lei nº 227/67<sup>25</sup>.

Há, ainda, o caráter independente dos recursos naturais, devido ao entendimento de que só interessavam sob a ótica econômica. Não havia, ainda, uma preocupação em preservar o ambiente, importando, apenas, a exploração dos recursos naturais. A atuação do Estado, portanto, só era percebida quando os recursos naturais demonstravam algum valor econômico<sup>26</sup>.

Em 1967, após um novo golpe de Estado, foi promulgada uma nova Constituição, muito semelhante à de 1937, de caráter notavelmente arbitrário<sup>27</sup>. Aumentou as competências da União, bem como incrementou os poderes do Presidente da República. Teve uma duração curta, pois foi substituída pela Constituição de 1969.

A princípio, a Emenda Constitucional nº1 pretendia alterar a Lei Maior anterior. Contudo, as mudanças foram tão significativas, que a EC assumiu caráter de nova Constituição<sup>28</sup>. No campo ambiental, foi a primeira vez que a expressão “ecológico”<sup>29</sup> foi utilizada, demonstrando uma preocupação ligada ao bom uso da terra.

Percebe-se, assim, que a preocupação das Constituições anteriores era definir a sistemática governamental, regular a economia e garantir alguns direitos básicos, principalmente de cunho individual. De qualquer sorte, apesar de não possuírem uma visão holística do ambiente e nem uma conscientização de preservacionismo, essas Cartas tiveram o

---

<sup>24</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. Op. Cit., p. 492.

<sup>25</sup> FARIAS, Talden Queiroz, Op. Cit.

<sup>26</sup> FARIAS, Talden Queiroz, Op. Cit.

<sup>27</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. Op. Cit., p. 493.

<sup>28</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. Op. Cit., p. 495.

<sup>29</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 17 Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 126.

mérito de ampliar a disciplina concernente ao subsolo, à mineração, à flora, à fauna, às águas, dentre outros itens de igual relevância.

Esse paradigma mudou a partir da década de 80, quando a preocupação com o meio ambiente passou a ser global e integrada.

O primeiro grande marco legal brasileiro diz respeito à Lei 6.938/1981, que dispõe acerca da Política Nacional do Meio Ambiente. Essa legislação definiu de forma avançada e inovadora os conceitos, princípios, objetivos e instrumentos para a defesa do meio ambiente, e reconheceu, ainda, a importância deste para a vida e para a qualidade de vida<sup>30</sup>.

O segundo marco é a Lei de Ação Civil Pública, nº 7.347/85, que instrumentalizou a defesa do meio ambiente, bem como a dos demais direitos difusos e coletivos, através de um processo coletivo, e fez com que as temáticas ambientais alcançassem o Poder Judiciário. O objetivo duplo da ação civil pública, qual seja reprimir e prevenir os danos ambientais, no caso, constitui a consequência mais relevante da edição da Lei 7.347/85, pois efetivou as garantias ambientais previstas em lei. Em outras palavras, a previsão da ação civil pública possibilitou que os direitos ambientais já garantidos na legislação pátria pudessem, efetivamente, ser tutelados.

A Constituição Federal de 1988 figura como o terceiro grande marco da legislação ambiental. Apesar da dedicação de um capítulo exclusivo ao tratamento do meio ambiente, é possível identificar diversas normas, distribuídas no texto constitucional, que se referem à tutela ambiental (como ação popular, legitimidade do Ministério Público para ação civil pública, entre outros).

Por fim, a edição da Lei de Crimes Ambientais, nº 9.605/98, mostra-se como o quarto marco importante à questão da legislação ambiental. Esta lei discorre sobre as sanções, penais e administrativas, aplicáveis àqueles que danifiquem o meio ambiente. Prevê, ainda, a desconsideração da personalidade jurídica, bem como a responsabilização criminal desta, no que se refere aos danos ambientais.

---

<sup>30</sup> FARIAS, Talden Queiroz, Op. Cit.

## 2. Conceito de meio ambiente

A Lei de Política Nacional do Meio Ambiente, nº 6.938/81, conceitua, em seu art. 3º, inciso I, o meio ambiente 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”.

Em que pese à importância dessa definição, a Constituição Federal de 1988 estendeu seu entendimento, visto que incluiu na ideia do que é meio ambiente a questão social, abandonando o viés puramente biológico estipulado no conceito acima transcrito.

Assim, o legislador constituinte inseriu o conteúdo humano e social no conceito de meio ambiente, haja vista que temas como saúde, cultura e o desenvolvimento do homem, bem como as condições de sua existência, também compõem o conceito de ambiente.

Quanto à definição do direito ao meio ambiente, o Supremo Tribunal Federal o conceituou, na palavra do Ministro Celso de Mello, “como um típico direito de terceira geração 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 – de defendê-lo e de preservá-lo em benefício das presentes e futuras gerações.”<sup>31</sup>

Assim, mister se faz a análise do art. 225, CF, para se entender a atual dimensão conferida ao conceito de meio ambiente.

## 3. Constituição Federal de 1988

É no artigo 225 que se concentra a disciplina principal do meio ambiente. Contudo, como já citado, este artigo constitui o ponto mais importante da proteção ambiental, mas são identificáveis, no ordenamento jurídico pátrio, diversos outros dispositivos que compõem uma rede regulatória da ordem política ambiental. Em outras palavras, “o artigo

---

<sup>31</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit., p. 129.

225 é, na verdade, uma síntese de todos os dispositivos ambientais que permeiam a Constituição<sup>32</sup>.

O art. 225 está inserido no Título “Da Ordem Social”, o que, para a maior parte da doutrina pátria, classifica o direito ao meio ambiente como um direito fundamental. Os professores José Joaquim Canotilho e José Rubens Morato Leite, na obra “Direito Constitucional Ambiental Brasileiro”, ensinam que:

“A fundamentalidade do direito justifica-se, primeiro, em razão da estrutura normativa do tipo constitucional (‘Todos têm direito ...’); segundo, na medida em que o rol do art. 5º, sede principal de direitos e garantias fundamentais, por força do seu §2º, não é exaustivo (direitos fundamentais há – e muitos – que não estão contidos no art. 5º); terceiro, porquanto, sendo uma extensão material (pois salvaguarda suas bases ecológicas vitais) do direito à vida, garantindo no art. 5º, *caput*, reflexamente, recebe deste as bênçãos e aconchego (...)”<sup>33</sup>

Assim, por ser um direito fundamental, o direito ao meio ambiente é imprescritível, ou seja, não se extingue com o decurso do tempo; irrenunciável, pois ninguém pode renunciar ao meio ambiente equilibrado e sadio devido à sua importância à existência do ser humano; inviolável, oponível *erga omnes* por ser um direito de todos; e universal, devido à titularidade coletiva indefinida. Dessa forma, a classificação do direito ao meio ambiente como fundamental mostra-se indispensável à sua defesa, por ser um direito oponível a todos, até mesmo ao próprio Estado.

Ademais, o reconhecimento e a garantia dos direitos do homem constituem as bases das Constituições democráticas modernas. Dessa maneira, seria inaceitável, atualmente, que o direito ao meio ambiente, uma vez entendido como direito fundamental, fosse relegado. Nessa esteira, a Constituição da República instituiu um capítulo exclusivo ao meio ambiente, além de diversos dispositivos espalhados pelo texto constitucional, sendo o mais importante preceito de proteção ao meio ambiente o art. 225, que assim disciplina:

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.

---

<sup>32</sup> FELDMANN, Fábio José; CAMINO, Maria Ester Mena Barret. *O direito ambiental: da teoria à prática*. Revista Forense, v.317, p.95, 1992, pág. 105. *Apud in* CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. *Direito Constitucional Ambiental Brasileiro*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva. 2010, p. 124.

<sup>33</sup> CANOTINHO e LEITE, Op. Cit., pág. 122.

#### 4.1 Direito de todos

O meio ambiente é um bem individual e coletivo, ao mesmo tempo, ao passo que sua fruição cabe a cada indivíduo, singularmente, bem como à sociedade como um todo. Dessa maneira, é classificado como um interesse difuso, pois se estende a uma coletividade indeterminada.

Nesse diapasão, justifica-se a escolha do pronome indefinido “todos”, uma vez que se objetiva expandir o leque de abrangência da norma, em virtude do caráter difuso do direito ao meio ambiente. É, portanto, fruto da visão holística e universalista do meio ambiente.

Ademais, o entendimento do vocábulo “todos” reside na ideia de que o direito ao meio ambiente equilibrado é um benefício de qualquer indivíduo, e que, portanto, se medra para além dos limites territoriais brasileiros, caracterizando-se como uma garantia para toda e qualquer pessoa, seja ela residente do Brasil ou não<sup>34</sup>.

Dessa maneira, vigora na Constituição brasileira o princípio da universalidade, de que o direito ao meio ambiente equilibrado, bem como à dignidade da pessoa humana, extrapola os limites da cidadania brasileira, destinando-se, também, aos demais cidadãos do mundo.

Como ensina o professor Paulo Afonso Leme Machado, “o direito ao meio ambiente equilibrado é de cada um, como pessoa humana, independentemente de sua nacionalidade, raça, sexo, idade, estado de saúde, profissão renda ou residência.”<sup>35</sup>

Ressalta-se que o *caput* do art. 225 é de cunho antropológico<sup>36</sup>: apenas os seres humanos são contemplados pela norma. Contudo, os parágrafos do art. 225 demonstram a preocupação em integrar os seres humanos com o restante do meio ambiente, equilibrando o antropocentrismo com um biocentrismo mitigado<sup>37</sup>.

---

<sup>34</sup> CANOTINHO e LEITE, Op. Cit., p. 126.

<sup>35</sup> MACHADO, Paulo Afonso Leme, Op. Cit., p. 127.

<sup>36</sup> MACHADO, Paulo Afonso Leme, Op. Cit., p. 129.

<sup>37</sup> CANOTINHO e LEITE, Op. Cit., pág. 127.

## 4.2 Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado

O *caput* do art. 225 faz referência a um “meio ambiente ecologicamente equilibrado”. De extrema importância a conceituação dessa expressão, tendo em vista que dela dependem a efetividade das normas constitucionais e das infraconstitucionais a elas vinculadas.

Por meio ambiente ecologicamente equilibrado entende-se que é o estado ou condição de um ambiente natural, em que ocorrem relações harmoniosas entre os componentes bióticos e abióticos, em um determinado lapso temporal. Em um ambiente equilibrado, as espécies se relacionam e são limitadas umas pelas outras, de acordo com a dinâmica da cadeia alimentar.

Entretanto, o equilíbrio ecológico não constitui uma situação de permanente inalterabilidade<sup>38</sup> das condições naturais, pelo contrário, é um sistema dinâmico, em que se observa o relacionamento intenso das espécies. O que se deve buscar, portanto, não é uma estaticidade do equilíbrio ecológico, mas uma forma de se garantir a harmonia entre os seres vivos e não vivos, em um determinado local. Em outras palavras, o que se objetiva é “assegurar que tal estado dinâmico de equilíbrio, em que se processam os fenômenos naturais, seja conservado, deixando que a natureza siga seu próprio curso.”<sup>39</sup>.

## 4.3 Direito ao meio ambiente como bem de uso comum do povo

A expressão “bem de uso comum do povo” não é nova, foi inserida pelo Código Civil de 1916, que, em seu art. 66, I, listava os seguintes bens: mares, rios, estradas, ruas e praças<sup>40</sup>.

Contudo, a expressão constitucional ampliou o rol anteriormente previsto, incluindo a função social e a função ambiental da propriedade como vetores da gestão do meio ambiente, além de superar a dicotomia<sup>41</sup> entre bem público e privado.

---

<sup>38</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit., p. 130.

<sup>39</sup> CANOTINHO e LEITE, Op. Cit., pág. 128.

<sup>40</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit., p. 130.

<sup>41</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit., p. 131.

Assim, o Poder Público deixa de ser o dono dos bens, passando a ser um gestor, que, por ser um administrador de um bem alheio, tem que justificar e explicar sua gestão<sup>42</sup>. Essa visão amplia a participação da sociedade civil no que concerne à gestão dos bens, efetivando o Estado Democrático de Direito. Por essa razão, a tutela do meio ambiente pela Constituição Federal só se tornou viável após a instalação de um Estado Democrático, devido ao diálogo necessário entre sociedade e Poder Público para o melhor cuidado dos bens ambientais.

#### **4.4 Direito ao meio ambiente como bem essencial à sadia qualidade de vida**

Sadia qualidade de vida está intimamente ligada a um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Só é possível, portanto, ter uma vida sadia em um ambiente não poluído<sup>43</sup>. O termo, dessa maneira, é, assim como o direito ao meio ambiente equilibrado, antropocêntrico, pois a sadia qualidade de vida que se busca é a do ser humano.

Assim, a Constituição de 1988 dá uma nova dimensão ao direito à vida, este sempre presente como direito fundamental nas Constituições brasileiras. A ideia de saúde como não-doença foi abandonada, dando lugar a um conceito amplo, de que água, solo, ar, flora, fauna e paisagem, quando preservados, também constituem um ambiente saudável.

Apesar de antropocêntrico, o termo tem alcance maior, pois a sadia qualidade de vida do indivíduo necessita da preservação e do pleno funcionamento de todas as relações de vida existentes, uma vez que apenas quando se observa o equilíbrio das relações ambientais, pode se atingir a sadia qualidade de vida.

#### **4.5 O dever de preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado**

A Constituição Federal não só especificou o direito ao meio ambiente, como também disciplinou os deveres para sua preservação e defesa, para as presentes e futuras gerações.

---

<sup>42</sup>MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit., p. 131.

<sup>43</sup>MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit., p. 131.

Dessa maneira, a Carta Magna criou, para o Poder Público, “um dever constitucional, *geral e positivo*, representado por verdadeiras *obrigações de fazer*, isto é, de zelar pela defesa (defender) e preservação (preservar) do meio ambiente.”<sup>44</sup>. Assim, por ser um dever, não cabe mais ao Poder Público<sup>45</sup> a ação discricionária no que compete à defesa do meio ambiente, a partir de 1988, a ação da Administração é vinculada, imposta, em que cabe apenas um único comportamento em relação ao meio ambiente: defendê-lo e protegê-lo<sup>46</sup>.

Por outro lado, o cidadão deixa de ser, apenas, o sujeito passivo dos direitos ao meio ambiente e passa a figurar como o titular do dever de proteger e defender os recursos naturais. Assim, a preservação e a defesa dos recursos naturais não competem apenas ao Estado, mas a toda sociedade civil. Isso porque, sem a participação social, é inviável, ao Estado, proteger o ambiente natural sozinho; a atuação estatal isolada seria insuficiente frente às inúmeras demandas ambientais.

Esse aspecto da constitucionalização do meio ambiente figura como um dos maiores avanços da proteção ambiental. Isso porque, ao reconhecer os recursos naturais como algo finito e frágil, constantemente ameaçados pela ação humana (daí a necessidade de se listar, também, as obrigações do Estado e da coletividade em relação ao ambiente), o constituinte eleva ao *status* de direito fundamental o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Nessa seara, a atuação da coletividade como mecanismo indispensável à proteção ambiental revela-se como uma das características definidoras do novo Direito Ambiental<sup>47</sup>. Contudo, não basta, apenas, prever a possibilidade de atuação da sociedade civil, sem oferecer mecanismos adequados para a tutela ambiental. Para concretizar a norma constitucional, surgem novos instrumentos de proteção ambiental (como o estudo prévio de impacto ambiental e a auditoria ambiental, por exemplo), bem como se especializam os instrumentos já existentes (como a ação popular e a ação civil pública).

Há, assim, uma preocupação com a efetividade das normas ambientais e de seus instrumentos, ou seja, não basta apenas disciplinar as questões concernentes à tutela

---

<sup>44</sup> MILARÉ, Édis. Op. Cit, p. 151.

<sup>45</sup> Na visão do professor Paulo Affonso Leme Machado, entende-se como Poder Público os três Poderes da União, quais sejam Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário.

<sup>46</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit., p. 151.

<sup>47</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit., p. 133.



ambiental, é necessário dar executividade a ela. Em outras palavras, de nada vale uma Constituição que enumera os valores a serem protegidos, sem que isso aconteça na prática. O Direito Ambiental não busca o discurso vazio<sup>48</sup>, pelo contrário, prima pelo resultado de suas normas e instrumentos na proteção e restauração dos recursos naturais depredados.

#### **4.6 As presentes e as futuras gerações**

A Constituição estabelece que os titulares dos direitos e deveres concernentes ao meio ambiente não constituem os indivíduos, apenas, da presente geração, mas também das futuras. Isso porque a cadeia humana, assim como a das demais espécies, é um elo permanente<sup>49</sup>. Objetiva-se, dessa maneira, garantir às gerações futuras as mesmas condições ambientais da geração presente, sem que o desenvolvimento desta acarrete em uma debilidade tamanha da natureza, que inviabilize o desenvolvimento daquela geração, em virtude da total escassez dos recursos naturais.

Consagra-se, assim, a solidariedade entre as gerações, criando uma nova responsabilidade jurídica, qual seja a responsabilidade ambiental entre gerações<sup>50</sup>. Este novo princípio dita que a utilização do meio ambiente (com os consequentes danos e poluição decorrentes de seu mau uso) não pode extrapolar a capacidade do meio ambiente de se recompor (a absorção dos poluentes pela natureza deve ser maior do que sua emissão pelos humanos). É o chamado desenvolvimento sustentado, que assegura as necessidades presentes, sem prejudicar as atividades futuras.

#### **4. Competência ambiental**

A repartição de competência ambiental, em que pese o tratamento holístico conferido à tutela dos recursos naturais, não tem uma regulamentação própria e específica<sup>51</sup>, aplicando-se, assim, os princípios constitucionais das competências em geral.

---

<sup>48</sup> CANOTINHO e LEITE, Op. Cit.

<sup>49</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit, p. 134.

<sup>50</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit, p. 134.

<sup>51</sup> CANOTINHO e LEITE, Op. Cit., p. 128.

No art. 21, CF, está estabelecida a competência material exclusiva da União, no que toca à tutela ambiental (temas como instituir um sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direito de seu uso, explorar serviços nucleares, entre outros). Ato contínuo, o art. 22, CF, dispõe acerca da competência legislativa privativa da União, que pode ser delegada aos Estados mediante lei complementar, acerca de águas e energia, jazidas, minas e outros recursos minerais e atividades nucleares de qualquer natureza<sup>52</sup>.

No que toca aos Estados, tanto a competência material exclusiva, quanto a competência legislativa exclusiva, são residuais, ou seja, apenas aquilo que não foi designado como competência federal e competência municipal pode ser disciplinado pelos Estados e Distrito Federal.

Aos Municípios, por sua vez, cabe, exclusivamente, a promoção do adequado ordenamento territorial, através do planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano, conforme art. 30, VIII, CF; bem como a proteção do patrimônio histórico-cultural local, de acordo com o art. 30, IX, CF. Quanto à competência legislativa exclusiva, o art. 30, I, CF, determina que cabe aos Municípios legislar acerca de assuntos que traduzam os interesses locais.

De acordo com o art. 24<sup>53</sup>, CF, cabe à União, aos Estados e ao Distrito Federal, de forma concorrente, a competência concernente ao meio ambiente. Competência concorrente diz respeito à edição, pela União, de normas gerais ambientais, enquanto, aos Estados, cabe a

---

<sup>52</sup> CANOTINHO e LEITE, Op. Cit., p. 232.

<sup>53</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; II - orçamento; III - juntas comerciais;

IV - custas dos serviços forenses;

V - produção e consumo;

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

VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;

VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

IX - educação, cultura, ensino e desporto;

X - criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas;

XI - procedimentos em matéria processual;

XII - previdência social, proteção e defesa da saúde;

XIII - assistência jurídica e Defensoria pública;

XIV - proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência;

XV - proteção à infância e à juventude;

XVI - organização, garantias, direitos e deveres das polícias civis.

elaboração de normas suplementares. Apenas na omissão legislativa federal, os Estados e o Distrito Federal, podem, plenamente, legislar acerca da tutela ambiental.

Essa competência plena<sup>54</sup> é limitada tanto pelo interesse estatal no assunto, ou seja, deve haver pertinência entre o diploma normativo e as peculiaridades locais; bem como pela norma federal ambiental superveniente, já que os dispositivos em desacordo com a legislação federal serão revogados.

No que toca à competência administrativa, o art. 23<sup>55</sup>, CF, prevê que, de forma comum, a União, os Estados e os Municípios devem proteger o meio ambiente e combater todas as formas de poluição. Dessa forma, cada ente político, em obediência à sua organização administrativa, deve fiscalizar e proteger os recursos ambientais. Deve ser garantida, para tanto, a autonomia de cada ente, de maneira que uma lei federal não pode limitar a área de atuação administrativa dos Estados ou dos Municípios, por exemplo. O Poder Executivo de cada pessoa política é livre para se autodeterminar.

O art. 23 prevê, ainda, que a cooperação entre os entes da federação se dará por lei complementar. Assim, tal diploma normativo estabelecerá a maneira com que a cooperação deverá ser feita, de modo a garantir o “equilíbrio do desenvolvimento e o equilíbrio do bem-estar em âmbito nacional”<sup>56</sup>. Logo, a lei complementar deve determinar a observância da competência constitucional administrativa das pessoas políticas, sem que haja desarmonia entre as esferas. Em outras palavras, não pode um Estado ou um Município abusar da competência conferida pela CF, se isso acarretar danos ao meio ambiente (atrair investimentos com a supressão de algumas normas ambientais, por exemplo).

---

<sup>54</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit., p. 115.

<sup>55</sup> É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

- I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público;
- II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;
- III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;
- IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;
- V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência;
- VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;
- VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;
- VIII - fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar;
- IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico;
- X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;
- XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;
- XII - estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito.

<sup>56</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme, Op. Cit., p. 121.

A atuação conjunta entre os órgãos federais, estaduais e municipais vem se desenvolvendo através do SISNAMA<sup>57</sup>, que possibilita o fluxo de informações de relevância ambiental entre as três instancias e impede, outrossim, a dupla ou tripla atuação dos organismos de defesa ambiental.

Percebe-se, dessa feita, que existe hierarquia entre os entes federados apenas no que concerne à atuação legislativa, uma vez que os Estados e o Distrito Federal devem observar os limites estabelecidos pela norma geral da União. Em contrapartida, no que toca à competência administrativa, não há hierarquia na atuação das pessoas políticas. Assim, a atuação da Administração Pública não deve ser homologada ou é passível de controle, desde que dentro dos limites estabelecidos constitucionalmente, por outro ente. A competência material, portanto, é comum, de todos, enquanto a legislativa é concorrente.

## **5. Responsabilidade estatal**

O Estado é um dos maiores participantes da degradação ambiental. Como ensinam os professores Canotilho e Leite, podem ser identificadas três maneiras com que essa destruição ocorre. Primeiramente, o Estado é quem, diretamente, degrada o ambiente, através de empreendimentos degradadores, como construção de hidrelétricas, aeroportos, entre outros. Em segundo lugar, o Estado degrada indiretamente, através de práticas comissivas, autorizando a iniciativa privada a realizar atividades potencialmente poluidoras. Por fim, assumindo uma postura omissiva, o Estado degrada ao não fiscalizar ou sancionar, corretamente, a ação destruidora.

Nesse diapasão, em face de um Estado poluidor, a população e as empresas não possuem estímulo para funcionarem em observância à defesa ambiental. O que se vê, portanto, é uma sociedade desencorajada a agir de forma a proteger os escassos recursos naturais existentes. Da mesma maneira, as empresas, objetivando um maior crescimento econômico, não observam atividades preventivas ambientais, pelas mais diversas razões

---

<sup>57</sup> O Sistema Nacional do Meio Ambiente foi instituído pela Lei 6.938/81, é formado por órgãos da União, dos Estados e Municípios, responsáveis pela proteção e melhoria da qualidade ambiental.

(preço, dificuldade em reciclagem, entre outros), optando, na maioria das vezes, pelo desenvolvimento econômico em detrimento da proteção ambiental.

Assim, o art. 225, além de estabelecer, em seu *caput*, deveres genéricos para a proteção do meio ambiente, enumera, em seu parágrafo 1º, as obrigações do Poder Público em relação à defesa dos recursos naturais. Dessa maneira, ao descrever, objetivamente, as responsabilidades estatais, coibi-se a omissão da Administração em relação ao meio ambiente, bem como estabelece obrigações afirmativas pró-ambiente, com o intuito de desencorajar e obstar as atividades degradantes da qualidade e do equilíbrio ambiental.

Esse viés positivo da atuação estatal, como forma de tolher as atividades potencialmente poluidoras de empresas, principalmente, pode se dar através da intervenção estatal na economia, como agente normativo e órgão regulador da atividade econômica.

O art. 170 da Constituição Federal modela a ordem econômica nacional, dando a ela contornos liberais e adotando o modo de produção capitalista. Ademais, a Carta Magna estipula princípios que nortearão toda a atividade econômica, conferindo ao capitalismo contornos próprios, de caráter social<sup>58</sup>. Para tanto, o art. 174, CF, previu a possibilidade de intervenção do Estado no domínio econômico, guiando a ação estatal na busca pelos valores estipulados no *caput* do artigo retro citado, destacando-se seu inciso VI, que se refere à defesa do meio ambiente.

A intervenção estatal na economia pode se dar através da ação normativa ou reguladora da atividade privada. Como agente normativo, o Estado cria normas e mecanismos opressivos, de cunho repressivo e preventivo, para instrumentalizar suas políticas públicas. Já a função regulatória diz respeito à influência que o Estado exerce nas esferas individuais, através da fiscalização, do fomento a certos tipos de atividade, enfim, através de toda organização econômica por parte do Estado.

No campo do meio ambiente, a função reguladora do Estado pode se dar através de mecanismos regulatórios ou instrumentos econômicos<sup>59</sup>. Os mecanismos regulatórios são, basicamente, a fiscalização estatal, a limitação ao uso dos recursos naturais, a exigência de

---

<sup>58</sup> CIRINO, Samia Moda; BASSOLI, Marlene Kempfer. Direito Tributário Ambiental: Benefícios Fiscais às Empresas para Proteção do Direito Fundamental ao Meio Ambiente. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 12, p. 183.

<sup>59</sup> CIRINO e BASSOLI, Op. Cit., p. 179.

reparação dos danos causados e, principalmente, a aplicação de sanções. Apenas quando a atividade não poluidora passar a ser mais vantajosa do que a atividade devastadora, as empresas passarão a adotar técnicas sustentáveis de desenvolvimento.

Já os instrumentos econômicos têm como característica primordial a indução de comportamentos através do preço dos bens, priorizando atividades menos degradantes em detrimento daquelas poluidoras. Aqui, tem destaque a utilização do Direito Tributário, mormente à sua atuação conjunta com o Direito Ambiental. A utilização dos tributos ambientalmente orientados é uma importante arma na proteção do meio ambiente, na medida em que influenciam a escolha particular através do preço dos bens ou serviços oferecidos.

Essa característica dos tributos, chamada de extrafiscal, é a responsável por induzir comportamentos desejáveis na sociedade, tornando possível, portanto, a defesa do meio ambiente através de políticas que privilegiem os bens ou serviços que respeitaram a defesa dos recursos naturais. Mais do que garantir ao Estado os recursos necessários ao seu funcionamento, o Direito Tributário se põe à disposição para efetivar os valores sociais protegidos constitucionalmente, ao incentivar comportamentos socialmente desejáveis, como, no caso, a defesa ambiental.

## II. NORMAS TRIBUTÁRIAS

A relação do constituinte e do Estado, ao longo dos anos, foi caracterizada como uma relação de poder e de coerção.

Contudo, com a constitucionalização ocorrida em no século XVIII, as funções do Estado foram limitadas, de forma a proteger os direitos individuais e fundamentais dos cidadãos, evitando o abuso nas relações estatais, inclusive no que concerne à tributação.

Assim, a política tributária, momento anterior à tributação, em que são definidas as finalidades da imposição tributária, é tanto limitada pelos princípios constitucionais, quanto determinada por eles, na medida em que se mostra um instrumento apto a perquirir os objetivos sócio-econômicos delimitados pela Constituição Federal.

Desse modo, como a preservação ambiental foi erigida ao *status* constitucional de direitos fundamentais, passou a constituir uma das finalidades do Estado brasileiro. Assim, deve pautar, mormente à intervenção direta ou indireta no mercado, as políticas fiscais e, conseqüentemente, a tributação estatal. Em outras palavras, os tributos serão utilizados como instrumentos para se alcançar a defesa e a promoção ambiental, estabelecidas pela Constituição.

### 1. Direito Tributário e Direitos Fundamentais

Os princípios tributários erigidos pela Constituição Federal observam os fundamentos que constituem a estrutura normativa do país<sup>60</sup>. Em outras palavras, a relação Fisco-contribuinte não se baseia, apenas, nas regras ditadas pela economia, mas, principalmente, nos direitos fundamentais estabelecidos constitucionalmente, mormente ao que concerne à dignidade da pessoa humana<sup>61</sup>. Dessa maneira,

“os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios têm sua hipótese de incidência tributária caracterizada a partir do novo

---

<sup>60</sup> Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito Ambiental Tributário*. 1. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2005. p. 32.

<sup>61</sup> FIORILLO e FERREIRA, Op. Cit., p. 33.

desenho constitucional, desenho este que procura privilegiar muito mais do que a relação Fisco-contribuinte: primordialmente, o cidadão portador de direitos materiais fundamentais assecuratórios de sua dignidade.”<sup>62</sup>

Princípio jurídico, como preconiza Celso Antônio Bandeira de Mello, é o:

“mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dará sentido harmônico.”<sup>63</sup>

Assim, não se pode conceber a análise de qualquer sistema de direito sem antes compreender e analisar com precisão os princípios que o norteiam<sup>64</sup>.

Em sentido diametralmente oposto à Constituição antecessora, a Lei Maior de 1988 ampliou o rol de direitos e garantias fundamentais, além de primar pela excelência da consecução de tais valores, em detrimento da preocupação excessiva em organizar o Estado, característica presente nos demais textos constitucionais brasileiros.

Dessa forma, já no art. 1º, a nova Carta estabelece como fundamento do Estado Democrático de Direito a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e do pluralismo político.

Com efeito, a ordem tributária brasileira deve observar, inteiramente, os princípios sedimentados na Carta Política de 1988, superando os valores delimitados nas Constituições anteriores (uma vez que o Código Tributário Nacional foi editado sob a égide da Constituição de 1946), para poder se amoldar às novas diretrizes constitucionais.

Isso porque, conforme preconiza Geraldo Ataliba,

“não se conhece – e, conseqüentemente, não se aplica corretamente – o sistema tributário brasileiro, sem amplo, maduro e profundo domínio dos princípios e regras constitucionais, abundantes e minuciosos, no que respeita à disciplina do exercício da tributação. Pois a parte básica, essencial, nodular desse imprescindível regime está nas chamadas ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’”<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> FIORILLO e FERREIRA, Op. Cit., p. 33.

<sup>63</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 841-842.

<sup>64</sup> FIORILLO e FERREIRA, Op. Cit., p. 35.

<sup>65</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Apud FIORILLO e FERREIRA, Op. Cit., p. 37.



Assim, a partir de 1988, a análise da relação Fisco-contribuinte não deve ignorar os fundamentos do Estado brasileiro, principalmente em relação à dignidade da pessoa humana, visto que “todas as normas constitucionais devem estar direcionadas às pessoas humanas”<sup>66</sup>. Como não há, conforme sedimentado no capítulo anterior, conceito de vida desvinculado do de meio ambiente ecologicamente equilibrado, esta baliza constitucional deve constituir os contornos à aplicação do direito como um todo, inclusive às normas tributárias, demonstrando que não há interpretação válida do direito que não observe os ditames constitucionais.

## 2. A estrutura da norma jurídica

O tema relacionado à norma jurídica é bastante delicado, e longe de unanimidade doutrinária. Assim, antes de definir o que é norma jurídica tributária, é necessária uma análise geral sobre a estrutura da norma jurídica<sup>67</sup>.

A norma jurídica, de acordo com Terence Trennepohl,

“fornece a estrutura lógica de que se vale o Direito para realizar seus intuitos e anseios. A segurança das relações intersubjetivas depende da logicidade e da aplicabilidade dessa norma.”<sup>68</sup>

No que toca ao conceito de norma, o autor sustenta que “trata-se, em resumo, de um preceito, abstrato, genérico, dirigido aos homens, tendentes a regular o seu comportamento social, integrando um determinado ordenamento jurídico.”<sup>69</sup>.

No Direito, a norma jurídica faz o fato jurídico<sup>70</sup>. Assim, quando presentes a norma e o fato, existe uma relação jurídica. A norma jurídica representa um conceito essencial ao ordenamento jurídico, na medida em que organiza as relações sociais.

Com efeito, “as normas jurídicas constituem técnicas de motivação social, instrumentos para induzir os homens a se comportar de determinada maneira.”<sup>71</sup> Assim,

---

<sup>66</sup> FIORILLO e FERREIRA, Op. Cit., p. 38.

<sup>67</sup> TRENNEPOHL, Terence. *Incentivos Fiscais no Direito Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008., p. 11.

<sup>68</sup> TRENNEPOHL, Terence, Op. Cit., p. 11.

<sup>69</sup> TRENNEPOHL, Terence, Op. Cit., p. 12.

<sup>70</sup> TRENNEPOHL, Terence, Op. Cit., p. 12.

observa-se que não se confundem o plano da norma com o plano da conduta. Enquanto aquela determina uma conduta, coadunando-se ao *dever-ser*, esta é o *ser*, e não pode ser tocada por aquela, apenas influenciada.

A norma jurídica, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, apresenta a estrutura de um juízo hipotético, dividindo-se em *prótase*, que se configura como a descrição de um fato que, caso ocorra, acarreta na incidência da consequência prevista na *apódose*<sup>72</sup>.

A doutrina, entretanto, não é unânime quanto à consequência prevista na *apódose*, dividindo-se quanto à sua natureza, visto que alguns entendem ser necessária a figura da sanção como elemento característico da norma jurídica.

Para Kelsen, a sanção constitui o elemento principal da norma, sendo elevada à condição de norma primária, enquanto o mandamento configura como norma secundária. Para o autor, a sanção é elemento primordial ao Direito, pois, sem ela, a função coatora das normas não existiria<sup>73</sup>. Em tese publicada após o seu falecimento, Kelsen inverte a ordem das normas, sendo a primária a mandamental e a secundária a sancionadora, mas ainda coloca a sanção como elemento essencial da estrutura da norma jurídica.

Na mesma linha de raciocínio, o doutrinador Carlos Cossio entende a norma como sendo formada pela endonorma (prestação) e perinorma (sanção). A primeira norma corresponde à norma primária de Kelsen, enquanto a segunda se assemelha à secundária<sup>74</sup>.

Contudo, não se pode alocar a sanção como parte integrante da norma jurídica, visto que, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, o fenômeno jurídico não necessita de sanção para tornar jurídicos os fatos. Para o professor, as normas de Kelsen e de Cossio representam duas normas distintas, que, não necessariamente, vão ocorrer. Assim, ao se adotar a dicotomia da norma jurídica, afasta-se a sanção de sua estrutura, uma vez que “a norma sancionadora seria precisamente outra regra, com hipótese e consequências próprias.”<sup>75</sup>

Dessa maneira, na linha do que sustenta, também, Pontes de Miranda, a estruturação da norma jurídica se mostra como a mais adequada, dispondo sobre a incidência

---

<sup>71</sup>TRENNEPOHL, Terence, Op. Cit., p. 13.

<sup>72</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. Rio de Janeiro: Max Limonad, 1998. p. 48.

<sup>73</sup>TRENNEPOHL, Terence, Op. Cit., p. 15.

<sup>74</sup>CARVALHO, Paulo de Barros, Op. Cit., p. 47.

<sup>75</sup>CARVALHO, Paulo de Barros, Op. Cit., p. 50.

da regra jurídica, bem como de regra diversa, a sancionatória, caso o mandamento da norma seja descumprido.

Assim, para o jurista alagoano, a norma é assim formada:

Ocorrida a hipótese -> Dá-se o mandamento<sup>76</sup>.

Caso haja descumprimento da norma de conduta, incidirá outra norma, de cunho sancionatório. Conclui-se, portanto, que as normas mandamentais e sancionatórias são diferentes, e, conseqüentemente, a sanção não integra a estrutura da norma, sendo apenas uma consequência de sua aplicação.

Esse posicionamento é seguido por boa parte da doutrina. Autores como Souto Maior Borges e Alfredo Becker dispõem que a norma jurídica é formada por uma hipótese de incidência (fato gerador, suporte fático) e uma regra ou preceito (regra de conduta)<sup>77</sup>. Acontecendo a hipótese fática, dá-se a incidência da norma.

Outros autores, como Luís César Queiroz, entendem que a norma é formada por um antecedente (hipótese, descritor) e por um conseqüente (mandamento, prescritor). De qualquer maneira, a estrutura lógica da norma jurídica engloba duas partes, sendo presentes a descrição de um fato e a prescrição de uma conduta.

No que toca à classificação das normas jurídicas, o aludido professor ensina que a norma jurídica pode ser primária principal, primária punitiva (acessória) e secundária<sup>78</sup>.

A primária principal é aquela em que estão a hipótese de incidência e uma regra de conduta. Em outras palavras, a norma primária é composta por um antecedente, que compreende a descrição de um fato jurídico qualquer (que não corresponda a um descumprimento do conseqüente de outra norma), e por um conseqüente, que é a descrição de uma conduta, sem natureza de pena.

A norma primária principal não depende da acessória para existir. Esta, no entanto, apenas existe em virtude daquela. A diferença entre ambas reside no antecedente da

---

<sup>76</sup> TRENNEPOHL, Terente, Op. Cit., p. 20.

<sup>77</sup> Op. Cit., p. 20-22.

<sup>78</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 37.

norma: se descrever fato lícito, é norma principal; contudo, se descrever fato ilícito, será norma acessória.

Assim, o autor afirma que

“a composição jurídica (cujo aspecto fenomênico caracteriza o sistema como jurídico) requer, em sua estrutura mínima, apenas a presença da norma primária principal e da norma secundária; a norma primária punitiva (e acessória) é prescindível para a caracterização do sistema jurídico.”<sup>79</sup>

Portanto, nos moldes do entendimento de Pontes de Miranda e de Paulo de Barros Carvalho, a sanção não constitui a estrutura da norma jurídica, na medida em que as regras sancionatórias correspondem a um novo tipo de norma, diferente das normas primárias.

Por secundária, por fim, entende-se a norma processual, que objetiva regular o processo. Juntamente com a norma primária, ela forma a estrutura jurídica do sistema.

### **3. Sanção**

O vocábulo sanção, no campo do Direito, assume diversos significados, além de dividir a doutrina quanto à sua presença na estrutura da norma jurídica.

Como já salientado, a sanção não incorpora a estrutura da norma jurídica, na medida em que existem normas próprias responsáveis pela determinação da pena ao descumprimento do mandamento das normas primárias.

A sanção é uma consequência da norma, que ora é boa, ora é ruim. Em outras palavras, sanção pode ser tanto positiva (premiar), quanto negativa (pena).

Sanção premial é aquela que recompensa à observância da lei, enquanto a negativa tem caráter de ameaça, de pena.

---

<sup>79</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 37.

Kelsen entende o vocábulo sanção, na sua acepção ampla, como um castigo ou um prêmio<sup>80</sup>. Para ele, apenas a sanção negativa (castigo) integra a norma jurídica, como norma secundária.

Contudo, segundo o modelo adotado para a divisão das normas jurídicas, a sanção punitiva, diferentemente do que sustenta Kelsen, estaria contida em uma norma acessória, e não na norma primária. Já a sanção positiva estaria alocada na norma primária principal, na medida em que, caso ocorresse a situação descrita em seu antecedente, seu conseqüente preveria um prêmio (se fizer isso, terá direito àquilo).

Assim, de se ressaltar que a sanção negativa não integra a norma jurídica primária, pois é composta por antecedente e conseqüente próprios, além de ser acessória a ela (apenas em virtude de um descumprimento do conseqüente de uma norma, surge a norma punitiva).

As sanções premiaias, em virtude da consolidação das Constituições modernas, que ampliaram o rol dos direitos e garantias fundamentais, se mostram como uma das alternativas viáveis nos dias de hoje, na medida em que não se utilizam da punição (multas, penas restritivas de liberdade, entre outros) como meio de se fazer cumprir a lei. Vige a ideia de que prevenir é melhor do que repreender.

Assim, a previsão de prêmios e recompensas àqueles que respeitarem as normas jurídicas se mostra como um importante artefato na indução de comportamentos desejáveis. Logo, na esteira do que vem sendo defendido, de que o Estado deve lançar mão de maneiras aptas a estimular determinadas atitudes, mormente ao que concerne à preservação do ambiente, a utilização da sanção premial é um instrumento importante.

Ademais, quanto à extrafiscalidade dos tributos, característica que permite a indução de comportamentos no particular, há também correspondência entre ela e a sanção premial. Por exemplo, podem ser previstas isenções ou alíquotas diferenciadas, conforme a atividade particular se coadune com o comportamento desejado.

---

<sup>80</sup> QUEIROZ, Luís César Souza, Op. Cit.

#### 4. Tributo

É impossível isolar uma determinada área do Direito, uma vez que todos os diplomas normativos estão interligados, relacionando-se mediante vínculos horizontais e verticais<sup>81</sup>. Contudo, apenas para fins didáticos, o Direito Tributário será definido isoladamente, sem, entretanto, abandonar o princípio da unidade sistêmica<sup>82</sup>.

Nas palavras de Geraldo Ataliba, “Direito tributário objetivo é o conjunto de normas jurídicas que regula a tributação, entendendo-se por tributação a ação estatal de tributar (isto é, de exigir tributos).”<sup>83</sup>

Dessa maneira, mister se faz definir o que é tributo, para então se entender a atividade da tributação e, conseqüentemente, a norma jurídica tributária.

O conceito de tributo é formal, de cunho jurídico-positivista<sup>84</sup>, formulado pelo art. 3º, do Código Tributário Nacional, que assim preconiza:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Assim, por ser uma obrigação pecuniária, tem como objeto a transferência de dinheiros<sup>85</sup>. Ressalta-se que o vínculo obrigacional decorre da lei, e não da vontade das partes, excluindo as relações contratuais de seu conceito. Do mesmo modo, como definido pelo artigo, tributo não constitui sanção de ato ilícito. Por fim, compõem o entendimento de tributo as noções do sujeito passivo, que é aquele submetido à lei, e a do sujeito ativo, representado por uma pessoa pública (ou privada, desde que delegada por lei).

A expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” é considerada excessiva e equivocada, pela doutrina<sup>86</sup>, uma vez que o vocábulo “pecuniária” engloba todos os sentidos de transferência de valores, e não só de moeda.

---

<sup>81</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2010. p. 43.

<sup>82</sup> Op. Cit., p. 46.

<sup>83</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 51.

<sup>84</sup> ATALIBA, Geraldo, Op. Cit., p. 51.

<sup>85</sup> ATALIBA, Geraldo, Op. Cit., p. 52.

<sup>86</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Op. Cit. p. 55.

Paulo de Barros Carvalho sintetiza que são quatro os requisitos para se configurar o tributo, quais sejam: a prestação pecuniária (e não só dinheiro), que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa<sup>87</sup>.

Por fim, o conceito que se pode exprimir de tributo é, conforme o entendimento do Prof. Luís, “a conduta obrigatória de entregar certa quantia em dinheiro a alguém, sem apresentar caráter sancionatório ou punitivo.”<sup>88</sup>

Assim, é norma tributária “aquela que trata do tributo, na sua configuração e dinâmica, e rege o relacionamento que o instituto enseja estabelecer entre os sujeitos da obrigação tributária e dos deveres de contorno (...).”<sup>89</sup>

Uma vez definido o que é tributo, se torna possível avançar para o entendimento da estrutura da norma tributária.

## 5. Norma jurídica tributária

A estrutura da norma tributária é semelhante às das demais normas, sendo o que especifica a ordem como de natureza tributária é o consequente “entregue a importância x de dinheiro ao estado”<sup>90</sup>.

Merece destaque a ambiguidade que a expressão “fato gerador” assumiu na doutrina brasileira. Tal locução é comumente utilizada como sinônimo do antecedente da norma tributária, bem como do fato, em concreto, que deu origem à incidência da norma. Assim, tanto a previsão legal do fato, quanto a sua ocorrência no mundo dos fenômenos têm a mesma conceituação. Contudo, tal locução não pode assumir duas acepções tão diversas, na medida em que as duas realidades são muito distintas entre si.

Isso porque os momentos em que ambos os fenômenos ocorrem são completamente diferentes. Em ordem cronológica, primeiro se prevê a hipótese de incidência,

---

<sup>87</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Op. Cit. p. 55.

<sup>88</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Op. Cit., p. 57.

<sup>89</sup> ATALIBA, Geraldo, Op. Cit., p. 52.

<sup>90</sup> ATALIBA, Geraldo, Op. Cit., p. 52.

ou seja, se descreve o fato passível de gerar uma obrigação tributária; após, se dá a ocorrência do fato jurídico, já descrito em lei<sup>91</sup>.

Dessa maneira, o antecedente da norma tributária, que é a previsão legal de um fato, é chamado de “hipótese de incidência”, enquanto que o fato que efetivamente aconteceu é chamado de “fato imponible”<sup>92</sup> ou “fato jurídico tributário”<sup>93</sup>.

A norma tributária, portanto, adquire a seguinte estruturação:

Se X (hipótese de incidência/descritor) -> pague Y ao Estado (consequência/prescritor).

Hipótese de incidência, portanto, é a descrição legal do fato, “é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho).”<sup>94</sup>

A hipótese de incidência é um conceito fechado, inflexível, bem como uno e indivisível. Assim, “vender imóvel” ou “auferir renda”, apesar de englobarem inúmeras maneiras de acontecerem, representam conceitos incindíveis. Portanto, o antecedente ou descritor tributário é sempre definido pela junção de uma atividade (verbo) e de um objeto (substantivo), para então fazer nascer a obrigação tributária.

Por fato jurídico tributário, entende-se “o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que (...) dá nascimento à obrigação tributária.”<sup>95</sup> Dessa maneira, cada fato descrito em lei determina o nascimento de uma obrigação tributária.

O fato apenas será reconhecido como jurídico quando houver absoluta identidade entre a hipótese de incidência descrita em lei e o fato efetivamente ocorrido. Assim, ocorrerá a subsunção do fato à norma, fazendo nascer o vínculo obrigacional tributário.

---

<sup>91</sup> ATALIBA, Geraldo, Op. Cit., p. 54.

<sup>92</sup> ATALIBA, Geraldo, Op. Cit., p. 54.

<sup>93</sup> Paulo de Barros Carvalho rechaça a utilização do termo “fato imponible”, pois, por imponible, se entende algo passível de sofrer imposição. Este entendimento é equivocado, na medida em que o fato só é passível de sofrer imposição no exato momento em que ocorre, que é quando se dá a incidência, automática, da norma. Não existe, portanto, fato imponible antes da incidência normativa, concluindo-se, assim, que a expressão “fato jurídico tributário” (fato que tem o condão de irradiar efeitos no direito, mormente ao campo tributário) é a mais correta para designar o fato que se subsume à norma (CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit, p. 311).

<sup>94</sup> ATALIBA, Geraldo, Op. Cit., p. 58.

<sup>95</sup> ATALIBA, Geraldo, Op. Cit., p. 68.



O fenômeno da subsunção ocorre entre linguagens de níveis diferentes, na medida em que “recorta o legislador eventos da vida real e lhes imputa a força de, relatados em linguagem competente, suscitar os comportamentos que entende valiosos.”<sup>96</sup>

Assim, quando o fato corresponder integralmente às características previstas em lei<sup>97</sup>, ocorrerá a subsunção<sup>98</sup>. O enquadramento do fato à norma tem que ser completo, satisfazendo todos os critérios definidos em lei, em observância à tipicidade da norma. A partir de então, surge a obrigação tributária, em que o sujeito ativo torna-se credor de uma prestação devida pelo sujeito passivo.

## 6. Regra matriz de incidência

Paulo de Barros Carvalho classifica as normas tributárias como *norma tributária em sentido estrito*, que são aquelas que definem a incidência do tributo, e *norma tributária em sentido amplo*, que são as demais normas que versam sobre direito tributário (normas de fiscalização, lançamento, entre outras).

As normas tributárias em sentido estrito se diferenciam das demais em virtude da regra matriz de incidência, que é o núcleo do tributo<sup>99</sup>. A estrutura da regra se assemelha à estrutura das normas jurídicas em geral, sendo dividida em hipótese de incidência, aqui denominada descritor, e mandamento, ou prescritor.

Contudo, tanto o descritor, quanto o prescritor, são divididos em critérios, ou aspectos, o que os diferenciam das demais regras jurídicas. Assim, o descritor é composto por aspecto material, aspecto temporal e aspecto espacial, enquanto o prescritor se subdivide em aspecto pessoal e aspecto quantitativo. Esse é o desenho da norma matriz de incidência ou da norma tributária em sentido estrito. Todas as outras normas que escaparem da regra matriz de incidência serão classificadas como normas tributárias em acepção ampla.

---

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 312.

<sup>97</sup> ATALIBA, Geraldo, Op. Cit., p. 69.

<sup>98</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 293.

<sup>99</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 295.

A hipótese de incidência ou descritor é produzida pela vontade do legislador, que seleciona os fatos que lhe interessam atribuir efeitos jurídicos, qualificando-os, através de conceitos legais, como fatos jurídicos<sup>100</sup>.

Ao conceituar o fato da realidade que deseja disciplinar, o legislador atribui certas características que individualizarão o fato. Por conseguinte, o fato só será jurídico se contiver todas as características disciplinadas pela lei. Três são os critérios identificadores do fato, a saber: critério material, critério espacial e critério temporal<sup>101</sup>.

Primeiramente, critério material versa sobre um comportamento de pessoas, condicionado pelos outros dois critérios, ou seja, pelo espaço e pelo tempo. Dessa maneira, o aspecto material não se confunde com a descrição objetiva do fato, uma vez que constituiu apenas um de seus elementos (a descrição do fato engloba, também, o tempo e o espaço). Assim, o comportamento de pessoas é representado pela conjunção de um verbo e seu complemento (“possuir imóvel”, “vender mercadorias”, etc.), estruturando o núcleo das hipóteses normativas.

A descrição normativa do fato, entretanto, estaria incompleta sem as acepções de local e de tempo. Por aspecto espacial entende-se o local em que se deu o fato jurídico tributário. Existem três níveis de definição do espaço na legislação brasileira, são eles: indicação de um determinado local para a ocorrência do fato (como alfândegas); indicação de áreas específicas, sem enumerar lugares exclusivos (como a delimitação do Município); e indicação genérica do espaço, que corresponde ao âmbito de vigência territorial da lei (como o ICMS).

Por fim, o critério temporal diz respeito ao momento em que se observa a ocorrência do fato jurídico, surgindo um direito subjetivo para o sujeito ativo e um dever jurídico ao sujeito passivo. Este critério pode ser explícito (alusão a um instante, a um acontecimento que sirva como referência) ou implícito (após a vigência da lei tributária).

No que toca ao conseqüente da norma, ou o seu prescritor, o que se tem é a regulação da conduta definida pelo descritor, através da indicação de direitos e deveres para

---

<sup>100</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 318.

<sup>101</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 319.

os sujeitos envolvidos na ocorrência do fato jurídico tributário<sup>102</sup>. Dois são os critérios que implicam no surgimento da relação jurídica: critério pessoal e o critério quantitativo.

O aspecto pessoal se liga aos sujeitos da obrigação tributária, tanto o ativo (credor da obrigação tributária), quanto o passivo (devedor da obrigação). Diferentemente do que sustenta o art. 119, CTN (colocar), o sujeito ativo pode ser uma pessoa jurídica pública (pessoas políticas constitucionalmente definidas), pessoa jurídica privada (entidades paraestatais que podem cobrar tributos) e, até mesmo, pessoa física, desde que desempenhe atividade de interesse público. Quanto ao sujeito passivo, é dele que se exige o cumprimento da obrigação tributária.

Por fim, o critério quantitativo é quem vai definir a quantia devida a título de tributo, e é composto pela base de cálculo<sup>103</sup> e pela alíquota. Ambas as estruturas se complementam, não existindo, portanto, separadas, sendo a base de cálculo responsável pela dimensão do fato jurídico, e a alíquota determinante para se atingir o numerário da dívida. A conjunção de base de cálculo e alíquota acarreta na definição do débito tributário.

## **7. Espécies tributárias**

A divisão das espécies tributárias vem, ao longo dos anos, suscitando debates na doutrina.

Augusto Becker, ao focar na base de cálculo o núcleo da hipótese de incidência, vislumbrou dois tipos de tributos: as taxas, que possuem como base de cálculo a atuação estatal, e os impostos, que apresentam um fato lícito como base de cálculo, desde que diferentes da base das taxas<sup>104</sup>. Dessa maneira, a figura da contribuição de melhoria, por exemplo, não estava incluída na divisão proposta pelo jurista gaúcho. Essa é a corrente bipartida dos tributos.

---

<sup>102</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 348.

<sup>103</sup> Paulo de Barros Carvalho identifica três funções da base de cálculo: medir as proporções reais do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

<sup>104</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 1998, Op. Cit., p. 181.

Contudo, existem tributos em que não há base de cálculo definida, uma vez que o legislador “não se dispôs a medir a materialidade do fato jurídico”<sup>105</sup>, o que demonstra o ponto falho da divisão acima apresentada. Nessa esteira, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, a divisão proposta por Geraldo Ataliba, em tributos vinculados ou não a uma atividade estatal, aparece como uma alternativa científica para definição das espécies tributárias. Assim, tributos não vinculados a uma prestação estatal seriam os impostos, enquanto os vinculados se subdividiriam em taxas (referibilidade direta) e contribuições de melhoria (referibilidade indireta). Essa é a posição dos teóricos que adotam a visão tripartida dos tributos.

Para os teóricos da escola tripartite, a determinação, no Código Tributário Nacional, de que são espécies tributárias os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, corrobora a posição por eles adotada. Contudo, a Constituição Federal reconheceu outras espécies tributárias, previstas no mesmo capítulo destinado à disciplina da tributação (“Do Sistema Tributário Nacional”), nos art. 148 e 149, que tratam, respectivamente, dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais e especiais.

Assim, além da análise do critério *intrínseco* dos tributos, que se refere à vinculação ou não da espécie a uma atividade estatal, deve-se analisar, outrossim, o critério *extrínseco*, que trata de sua destinação<sup>106</sup>.

Dessa maneira, existem no ordenamento pátrio cinco espécies tributárias, quais sejam: impostos (desvinculado de uma atividade estatal e destinado ao custeio das necessidades gerais da sociedade), taxas (vinculada a uma prestação estatal, destinadas a custear o ônus da atividade decorrente do poder de polícia ou de um serviço prestado), a contribuição de melhoria (tributo vinculado, devido em razão da valorização de um bem particular), empréstimo compulsório (vinculados, devidos em razão de calamidade pública e de investimentos públicos urgentes e de relevância social) e contribuições especiais (vinculados, que objetivam regular a economia, os interesses de categorias profissionais, e o custeio da seguridade social)<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 1998, Op. Cit., p. 181.

<sup>106</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 158.

<sup>107</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 159.

Em linhas gerais, o imposto se caracteriza por ser um tributo desvinculado de atividade administrativa, sendo devido, portanto, independentemente de qualquer contraprestação estatal. Os recursos arrecadados, em tese, são destinados ao financiamento de bens e serviços públicos, como saúde, educação, entre outros, sem vinculação de receita. É, portanto, diferente das demais espécies devido à desvinculação da atividade estatal.

As taxas, por sua vez, são tributos vinculados a uma atividade estatal, que pode decorrer do poder de polícia ou de uma atividade prestada pelo Estado ou colocada à disposição do particular. Subdivide-se, assim, em taxas de polícia e taxas de serviço.

A contribuição de melhoria é o tributo devido em função de uma obra realizada pelo Estado, que valorize o imóvel do particular, como criação de parques, arborização das ruas, etc. Dessa forma, para não haver enriquecimento indevido da parcela de cidadãos beneficiados pela construção, o Estado deve cobrar a contribuição daqueles diretamente afetados pela obra, no limite do valor gasto para realizá-la. É, portanto, uma espécie tributária vinculada a uma ação estatal.

Empréstimo compulsório, com previsão no art. 148, CF, consiste na tomada compulsória de dinheiro do cidadão, a título de empréstimo, que será devolvido conforme disposição em lei. É um tributo que só pode ser instituído em virtude de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência<sup>108</sup> e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Conforme o parágrafo único, art. 148, CF, é um tributo vinculado à despesa que ensejou sua instituição.

Por fim, as contribuições sociais se caracterizam por ser um tributo destinado a custear atividades estatais específicas, que não são inerentes ao Estado. De acordo com o art. 149, CF, são divididas em contribuições sociais (que, ainda, se dividem em contribuições sociais gerais – sistema S -, contribuições à seguridade social - previdenciárias e não previdenciárias - e outras contribuições), contribuição de intervenção no domínio econômico, corporativas e COSIP.

---

<sup>108</sup> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Adota-se, portanto, hodiernamente, a teoria quinquipartite dos tributos, em que, além do fato gerador, estuda-se, também, a destinação constitucional dada à atividade tributária. A análise, apenas, da vinculação ou não das espécies a uma prestação estatal não é suficiente a explicar o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, o que justifica a necessidade de se considerar, na definição das espécies tributárias, a destinação conferida pela Constituição Federal.

## 8. Competência tributária

A divisão de competências é necessária para os tributos não vinculados<sup>109</sup> no intuito de se proteger o contribuinte, tendo em vista que qualquer atividade, caso não fossem repartidas as competências legislativas tributárias, poderia ter a incidência de vários tributos diferentes, violando o princípio da capacidade contributiva<sup>110</sup>.

Assim, como ensina o Prof. Luís Eduardo Schoueri, através da delimitação constitucional de competência, “protege-se o contribuinte contra o exagero da tributação (*Überbesteuerung*). Se a União já tributa, não devem outras pessoas jurídicas de direito público instituir tributos e vice-versa.”<sup>111</sup>.

Assim, para tributos vinculados, a competência é anexa, ou seja, a competência material é semelhante à competência legislativa. Por outro lado, para tributos não vinculados, a competência é definida constitucionalmente, com o escopo de se proteger o contribuinte, afastando a múltipla tributação.

Competência legislativa é o poder de criar normas. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, esta competência “é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para

---

<sup>109</sup> Tributos não vinculados não tem destinação específica à sua arrecadação, como acontece com os impostos. Já para os tributos vinculados, a arrecadação é destinada para um fim específico, como acontece as taxas e as contribuições de melhoria, por exemplo. No caso das taxas, a competência material se confunde com a legislativa, ou seja, é anexa a ela. Assim, se uma tarefa foi atribuída a um ente, cabe a ele cobrá-la. Isso é uma característica dos impostos vinculados. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 238).

<sup>110</sup> Princípio previsto no art. 145, 1º, CF, que estabelece que o legislador, ao criar os impostos, deve levar em conta, sempre que possível, a situação particular de cada contribuinte, permitindo com isso que seja realizada a justiça tributária ao não exigir imposto acima do suportável.

<sup>111</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 240.

expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo.”<sup>112</sup>. No que toca à competência legislativa tributária, por conseguinte, é a aptidão de criar regras jurídicas tributárias.

Observa-se que a competência legislativa tributária engloba as normas tributárias em sentido estrito, ou seja, aquelas que têm como núcleo a regra matriz de incidência. Desse modo, as normas tributárias em sentido amplo podem ser alteradas ou criadas por outros diplomas normativos, que não a lei, o que nos leva a concluir que competência legislativa tributária, isto é, poder legiferante das pessoas políticas, não se confunde com capacidade tributária, que é a possibilidade de se figurar como sujeito ativo.

A partir do art. 145, CF, estão disciplinadas as competências de cada ente para instituição das espécies tributárias. Assim, no que toca aos impostos, verifica-se a presença de competência privativa, que possibilita à União instituir 07 impostos<sup>113</sup>, enquanto os Estados<sup>114</sup>, o Distrito Federal e os Municípios podem criar 03 impostos<sup>115</sup>. Há, ainda, competência cumulativa, da União (territórios) e do Distrito Federal (impostos municipais); competência extraordinária da União e a competência residual, também da União.

Esse desenho levou o professor Paulo de Barros Carvalho a concluir que apenas a União tem impostos exclusivos e privativos, tendo em vista que o art. 154, CF, possibilita a este ente legislar acerca de quaisquer impostos, denunciando, assim, que a competência das demais pessoas políticas não pode ser considerada como privativa<sup>116</sup>.

Quanto às taxas e à contribuição de melhoria, a competência é comum, devido à competência anexa<sup>117</sup>, o que demonstra que qualquer pessoa política pode legislar, nos limites de sua competência material, acerca destes impostos. Isso é corroborado pela redação dos art. 80 (que disciplina das taxas) e 81 (que disciplina o contribuição de melhoria), do CTN, que

---

<sup>112</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 266.

<sup>113</sup> São impostos da União, conforme o art. 153, CF: Imposto de importação de produtos estrangeiros; Imposto de exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; Imposto de renda e proventos de qualquer natureza; Imposto sobre produtos industrializados; Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; Imposto sobre propriedade territorial rural; Imposto sobre grandes fortunas.

<sup>114</sup> São impostos estaduais: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor, e Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação.

<sup>115</sup> São impostos municipais: Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, Imposto Sobre a Transmissão "inter vivos" de Bens Imóveis e de Direitos Reais Sobre Imóveis e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

<sup>116</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 270.

<sup>117</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 241.

determinam que ambas as espécies tributárias poderão ser criadas “no âmbito das atribuições” dos entes federados.

Por fim, quanto ao empréstimo compulsório e às contribuições sociais, ambos são de competência privativa da União, salvo a contribuição de iluminação pública que é privativa dos Municípios e cumulativa da União e do Distrito Federal.

A competência legislativa apresenta três importantes características: idelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade. Por indelegabilidade entende-se a vedação de se delegar a outras pessoas políticas a sua capacidade legislativa, em virtude da definição constitucional das possibilidades legiferantes de cada ente<sup>118</sup>.

Nessa esteira, irrenunciabilidade se apresenta como a impossibilidade de se renunciar ao que foi constitucionalmente definido, de forma a manter a estabilidade objetivada pelo legislador no momento da repartição das competências. Ressalta-se, outrossim, que nenhum ente precisa de autorização do outro para instituir os seus tributos, conforme disciplina o art. 6º, CTN, o que demonstra que a competência legislativa tributária é plena. Por fim, incaducabilidade diz respeito à continuidade das competências, tendo em vista que a Constituição foi feita para durar por tempo indeterminável<sup>119</sup>.

## **9. Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade**

Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são “os valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária (...)”<sup>120</sup>. Assim, de acordo com a finalidade conferida pelo legislador aos tributos, eles podem servir como instrumentos para consecução de diferentes escopos.

Primeiramente, a característica da fiscalidade imprime no tributo a função precípua de arrecadação de valores, para abastecimento dos cofres públicos. Aqui, não se busca perquirir valores sociais desejados, mas puramente auferir valores para financiar a máquina estatal.

---

<sup>118</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 271.

<sup>119</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 271.

<sup>120</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 286.



Não obstante, em determinados casos, o instrumento tributário traz “inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso”<sup>121</sup>. Assim, o tributo não funciona apenas como um meio de custear a atividade estatal, mas como um instrumento hábil a induzir certos comportamentos desejados, ou desestimular os indesejados, no contribuinte. É a chamada extrafiscalidade.

A extrafiscalidade, com já citado, pode ser definida como uma maneira de estimular ou desestimular uma determinada conduta, sem fins de arrecadação. É algo, portanto, oposto à fiscalidade, na medida em que:

“(…) se ampliam os fins extrafiscais de uma exação, são reduzidos os fins fiscais e vice-versa. Se um comportamento é indesejado, o meio extrafiscal para inibi-lo é o aumento do ônus fiscal. Todavia, tal aumento não implicaria em intenção de incrementar a arrecadação justamente por que se intenta a redução da prática da conduta. Por outro lado, se a finalidade é a de incentivo de uma prática, o meio extrafiscal é o da desoneração.”<sup>122</sup>

Não se pode falar, assim, em tributos puros, com apresentação de apenas uma das características acima delineadas. O que se tem é que, em virtude da natureza do caso, aflora-se um dos aspectos, mas ambos convivem harmoniosamente na figura impositiva.

Por fim, a parafiscalidade diz respeito à transferência da capacidade tributária do portador da competência legislativa impositiva para um sujeito ativo diverso, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos<sup>123</sup> para consecução de suas finalidades. Assim, o ente que institui o tributo é diferente da pessoa jurídica, pública ou privada, que vai figurar como credor da obrigação tributária.

Para este trabalho, interessa-nos apenas a função extrafiscal que o tributo assume, em virtude da possibilidade de se induzir comportamentos no sujeito passivo. Desta feita, os tributos extrafiscais se mostram como uma importante arma para concretização de diversos valores sociais desejados, entre eles, a proteção do meio ambiente. Através da utilização dos tributos, na sua forma extrafiscal, é possível diminuir a exação para atividades que

---

<sup>121</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 287.

<sup>122</sup> MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. 319f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2009.

<sup>123</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, Op. Cit., p. 290.

demonstrem preocupação com o ambiente, ou exacerbar a carga tributária para atividades que degradem a natureza.

Por esse motivo, as normas tributárias são chamadas de normas indutoras, o que será esmiuçado no capítulo que segue.

### III. DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

No capítulo anterior, analisou-se a estrutura da norma tributária, destinando especial atenção à questão da sanção, uma vez que a concessão de incentivos fiscais, que se caracteriza como uma sanção premial, é um instrumento importante à proteção do meio ambiente. Ademais, salientou-se que a função extrafiscal do tributo seria a responsável por garantir a persecução deste princípio fundamental, na medida em que os tributos podem funcionar como um catalisador dos comportamentos ambientalmente desejados. Ato contínuo, neste capítulo será estudada a norma tributária como indutora de atividades socialmente desejáveis, mormente ao que concerne à preservação dos recursos naturais.

#### 1. Direito tributário como normas indutoras

O Estado, como responsável pela implementação de políticas públicas, deve buscar instrumentos que neutralizem as externalidades ambientais negativas advindas da atividade econômica, que será explicado adiante. Assim, no que toca à regulação do mercado, a atividade estatal tem papel primordial para articular políticas que atenuem os impactos socioambientais negativos, como ensina o professor Lise Tupiassu, visto que:

“a ordenada e coordenada intervenção do estado sobre o domínio econômico se transforma em fundamental meio de implementação das políticas públicas, voltadas para a dinamicidade dos acontecimentos sociais, devendo estar apta a corrigir as novas distorções que se apresentam”<sup>124</sup>

Nesse sentido, em relação aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, o constituinte brasileiro inseriu, no art. 170, CF, uma série de princípios a ser observados pela ordem econômica, como a defesa do meio ambiente, por exemplo, disciplinada pelo inciso VI. Assim, o direito tributário deve, outrossim, se ocupar da defesa e promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, através da intervenção direta na economia ou mediante

---

<sup>124</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação Ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 58-59.

instrumentos de indução, uma vez que este valor constituiu uma das balizas dos fundamentos do Estado.

A intervenção estatal na economia pode se dar de maneira direta ou através de mecanismos econômicos.

A intervenção direta diz respeito à imposição de limites legais à atuação do particular, cujo sucesso vai depender da intensa fiscalização e a consequente aplicação de penalidades àqueles que descumprirem o estabelecido em lei. Assim, busca-se que o desrespeito à legislação ambiental seja menos vantajoso que a observância dos ditames legais. Em outras palavras, os benefícios econômicos advindos da utilização dos recursos naturais de forma desenfreada não devem compensar frente às penalidades aplicadas em virtude da não observância das leis que protegem o meio ambiente.

Ao lado da intervenção direta, como meio de otimizá-la, deverão ser utilizados mecanismos econômicos. Estes caracterizam-se por ser incentivos ou desincentivos a certas atividades no mercado. Na seara ambiental, Ricardo Carneiro lista as categorias de instrumentos econômicos: “tributos ambientais, sistemas de cobrança pelo uso de recursos ambientais, subsídios públicos, sistema de devolução de depósitos, licenças ou créditos negociáveis e seguro ou caução ambiental”<sup>125</sup>.

Percebe-se, assim, que o sistema tributário pode atuar ao lado do sistema administrativo (concessão de licenças ambientais, fiscalização, entre outros), de modo a complementá-lo, visto que a utilização conjunta da intervenção direta e dos mecanismos econômicos é indispensável à preservação e ao combate da poluição, ou seja, à defesa dos recursos ambientais.

Uma das justificativas para a ingerência estatal no mercado é a correção das chamadas externalidades. De acordo com Luís Eduardo Schoueri, externalidade pode ser definida como os “custos e ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo de mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daqueles que os gerou.”<sup>126</sup>.

---

<sup>125</sup> CARNEIRO, Ricardo. *Direito ambiental: uma abordagem econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 77.

<sup>126</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: Heleno Taveira Tôres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 236.

Na seara ambiental, é possível identificar tanto a externalidade negativa, que concerne aos danos ao meio ambiente, que não são suportados por seus causadores; quanto a positiva, que condiz com a exigência de uma empresa consumidora, por exemplo, de práticas ambientalmente orientadas pelo fornecedor<sup>127</sup>. Ambas as externalidades, no entanto, dependem da intervenção estatal para serem corrigidas.

No caso das externalidades negativas, o Estado deve ingerir no intuito de internalizar os custos. Vale dizer que os danos causados ao meio ambiente devem ser computados no preço do produto ou serviço, o que acarretaria na redução de sua demanda. Já no caso das externalidades positivas, o Estado deveria aumentar os ganhos daqueles que as induzem, através de vantagens econômicas<sup>128</sup>.

A correção de ambas as externalidades deve obedecer aos princípios da Ordem Econômica, bem como aos do direito tributário, sendo estes influenciados por aqueles (dentro da sistemática de observância dos ditames constitucionais).

Como fruto da utilização do Direito Tributário para se perquirir os valores essenciais à nação, definidos constitucionalmente, surge o chamado Direito Tributário Ambiental, que visa utilizar os tributos como forma de se concretizar a preservação dos recursos naturais, garantido a todos um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

## 2. Direito Tributário Ambiental

A tributação ambiental pode ser conceituada como:

“o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, bem como para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental.”<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 236.

<sup>128</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 237.

<sup>129</sup> COSTA, Regina Helena. Tributação Ambiental. In: Vladimir Passos de Freitas (org.). *Direito Ambiental em Evolução 1*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 303.

Assim, o tributo ambiental é um instrumento de intervenção econômica, através do qual o Estado pode orientar as atividades particulares para proteção ambiental e, então, construir o desenvolvimento sustentável. Age, ainda, como ferramenta para educação da população, através da conscientização das pessoas acerca da importância e da necessidade de preservação do meio ambiente. Por fim, ressalta-se que, apesar de ser um tributo eminentemente extrafiscal, ainda assim é uma fonte de receita importante para o financiamento das atividades estatais que têm a proteção ambiental como escopo.

O autor José Marcos Domingues, tratando da temática *tributos verdes*, sustenta que:

“há dois sentidos de *tributos verdes* ou *tributos ambientais*: um *sentido estreito* e um *sentido amplo*. Em sentido estreito, tributo ambiental significa um *tributo novo* cobrado em razão do uso do Meio Ambiente pelos agentes econômicos. Já em sentido amplo, tributo ambiental é um tributo tradicional ou ordinário adaptado de molde a servir aos esforços de proteção ambiental.”<sup>130</sup>

Assim, o que se tem é que novos tributos podem ser criados, com a temática ambiental, mas que, de maneira igualmente proveitosa, os tributos existentes podem ser adaptados, através da progressividade da alíquota ou da concessão de isenções, por exemplo, para se atingir o desiderato da proteção ambiental.

Entretanto, essa posição não é unânime na doutrina.

O professor Heleno Taveira Tôrres ensina que o Direito Tributário Ambiental se destina a estudar apenas as normas “produzidas a partir da interação de ambas as modalidades de competências, exclusive meros efeitos indiretos da legislação ou emprego de fundos, a partir de determinada arrecadação, e bem assim o emprego de sanções ou indenizações às hipóteses correspondentes.”<sup>131</sup>

Assim, os instrumentos já existentes, que foram adaptados para a proteção do meio ambiente, como o ICMS ecológico<sup>132</sup>, por exemplo, não integram o rol de tributos

---

<sup>130</sup> DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 63-64.

<sup>131</sup> TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos verdes”. In: Heleno Taveira Tôrres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 100.

<sup>132</sup> ICMS Ecológico foi introduzido pelo Paraná e hoje encontra-se adotado pelos estados do Acre, Amapá, Ceará, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Goiás, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul,

ambientais, na medida em que não foram editados a partir da interação das competências legislativas ambiental e tributária.

No mesmo sentido, para Cirino e Bassoli, enxergar a tributação ambiental como a edição de novas normas apresenta, como uma importante vantagem, a mudança de mentalidade da população, tanto de produtores, quanto de consumidores, em virtude do aumento da carga tributária, visto que a possibilidade de pagar mais tributos faz com que os hábitos se alterem, o que acarretaria numa utilização racional dos recursos ambientais. Ademais, as autoras ressaltam que o aumento da carga fiscal possibilitaria mais recursos ao Estado para o desenvolvimento de políticas públicas de caráter ambiental<sup>133</sup>.

Essa posição, todavia, apresenta diversos problemas.

Primeiro, seria necessário um estudo detalhado acerca dos produtos e serviços que seriam abarcados pelos tributos ambientais, tendo em vista que o aumento da carga tributária só surte efeito em bens de demanda elástica. Assim, produtos inelásticos, se sofressem aumento da incidência tributária, não serviriam como instrumentos aptos a se concretizar o desiderato da proteção ambiental, visto que o aumento de preço em nada acarretaria ao seu consumo.

Ademais, importante salientar que o aumento da carga tributária impacta, negativamente, as classes mais baixas da sociedade, que terão de arcar com impostos cada vez mais altos. O mesmo pode ser dito com relação à competitividade internacional dos produtos. Ao acrescer, de alguma maneira, o preço final das mercadorias, a medida pode inibir a competitividade de certos bens no cenário global.

Não se mostra, portanto, a maneira mais adequada enxergar o Direito Tributário Ambiental como, exclusivamente, composto por novos tributos editados. Barichello e Araújo<sup>134</sup>, ao traduzirem Rosembuj, indicam a possibilidade de um sistema fiscal ambiental sem a edição de novos tributos, apoiados no exemplo da Suécia, ao proporem que a

---

Rondônia, São Paulo, Paraíba e Tocantins. Tal imposto condiciona o volume de repasse obrigatório pertencente a cada município a metas ambientais alcançadas.

<sup>133</sup> CIRINO e BASSOLI, Op. Cit., p. 189.

<sup>134</sup> BARICHELLO, Stefania Eugenia; ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de. Tributação Ambiental: Tributo Extrafiscal como forma de Proteção do Meio Ambiente. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 11, n. , p. 125.

perquirição dos valores ambientais deve se dar através da diminuição de alguns impostos, ou a concessão de isenções, sem aumentar a carga tributária.

Outrossim, o caráter extrafiscal dos tributos possibilita a indução de comportamentos desejáveis no particular, sem, necessariamente, elevar a carga tributária. Desse modo, atitudes economicamente desejáveis podem ser estimuladas através de sanções positivas e não, necessariamente, através do aumento da carga tributária.

Como o propósito deste trabalho é analisar o impacto das taxas ambientais na promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, somado ao fato de que não há controvérsia acerca da utilização das taxas como meio eficiente de abordar a temática ambiental, seja através das sanções positivas, seja através da edição de novos tributos, a discussão acima citada só tem relevância quanto aos impostos, principalmente, devido à “ausência de discriminação constitucional de competência quanto aos impostos ecológicos.”<sup>135</sup> Contudo, não há dúvidas quanto à importância dos impostos verdes na proteção do meio ambiente.

Dois são os objetivos almejados com a tributação ambiental<sup>136</sup>. Inicialmente, vale dizer que esta tributação busca incentivar atividades menos gravosas ao meio ambiente. Ademais, ao buscar a internalização<sup>137</sup> dos danos aos recursos naturais nos bens ou serviços potencialmente poluidores, os tributos verdes adquirem uma feição majoritariamente extrafiscal, na medida em que privilegiam as atividades não poluidoras em detrimento daquelas ofensivas.

Outrossim, ao se incentivar atitudes ambientalmente orientadas, através das normas tributárias, e, conseqüentemente, educar a população acerca dos benefícios e malefícios que alguns produtos acarretam ao ambiente, a longo prazo, um cenário de proteção ambiental será construído, o que implicará na redução dos gastos estatais com ações

---

<sup>135</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. In: Heleno Taveira Tôrres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 29.

<sup>136</sup> VIEIRA, Bruno Soeiro. *Os impostos municipais e a proteção do meio ambiente*. 1. ed. Porto Alegre: Nuria Fabris Ed. 2011. p. 164.

<sup>137</sup> Como explicado no item anterior, os danos causados ao meio ambiente devem ser computados no preço do produto ou serviço, como forma de corrigir as externalidades negativas da utilização desenfreada dos recursos naturais, tendo em vista que o agente econômico não suporta os danos causados ao ambiente, mas a sociedade como um todo. Da mesma forma, nas externalidades positivas, o Estado deve aumentar os ganhos daqueles que as induzem, através de vantagens econômicas, de forma a promover o consumo de tais produtos, em detrimento daqueles poluentes.



administrativas de controle. Assim, “a economia, portanto, é nos dois sentidos: na internalização dos custos decorrentes de atividades poluidoras e na diminuição das despesas estatais com a fiscalização.”<sup>138</sup>

Diante do exposto, conclui-se que a tributação ambiental pode adquirir funções arrecadatórias, através do investimento do numerário arrecadado, por exemplo, bem como funções extrafiscais, na medida em que induz os contribuintes a adotarem atitudes ambientalmente orientadas.

### 3. Extrafiscalidade

A Constituição Federal não estipulou, expressamente, a utilização dos tributos com a finalidade ambiental. Contudo, ao elevar a proteção do meio ambiente ao *status* de direito fundamental, o Estado se vê obrigado a agir nos ditames estabelecidos para a defesa ambiental, pois, como já esposado neste trabalho, “não se conhece o sistema tributário brasileiro, sem amplo, maduro e profundo domínio dos princípios e regras constitucionais (...)”.<sup>139</sup>

Assim, mesmo que não haja previsão expressa na Constituição, a tributação ambiental é plenamente possível, à medida que concretiza um dos pilares fundamentais da Lei Maior. Desta feita, toda vez que tributos forem utilizados como forma de se perquirir os objetivos constitucionais, como a proteção ambiental<sup>140</sup>, a extrafiscalidade estará presente.

Por conseguinte, a tributação ecológica extrapola os fins meramente fiscais dos tributos, adquirindo natureza eminentemente extrafiscal, por intervir na economia, estimulando posturas mais apropriadas à proteção ambiental. Contudo, como já explicado no capítulo acima, há uma relação harmoniosa entre a natureza fiscal e extrafiscal, sendo que, “em alguns casos, haverá o predomínio do caráter fiscal ou extrafiscal, mas nunca haverá apenas um caráter isoladamente”.<sup>141</sup>

---

<sup>138</sup>VIEIRA, Bruno Soeiro, Op. Cit., p. 154.

<sup>139</sup>ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. p. 37.

<sup>140</sup>VIEIRA, Bruno Soeiro. Op. Cit., p. 156.

<sup>141</sup>VIEIRA, Bruno Soeiro, Op. Cit., p. 156.

Isso significa dizer que, mesmo que o cunho da tributação seja extrafiscal, os rendimentos obtidos podem ser utilizados para financiar atividades estatais, ou serem destinados a algum fundo de proteção ambiental, por exemplo. Não há abandono do aspecto fiscal da tributação, apenas há preponderância do caráter extrafiscal.

Um aspecto importante quanto à extrafiscalidade diz respeito à sua diferença quando comparada à sanção negativa. Vale ressaltar que os tributos extrafiscais, mormente aos de cunho ambiental, não têm a finalidade de sancionar atividades ilícitas. Aliás, de acordo com o conceito de tributo já delineado neste trabalho e estabelecido pelo art. 3º, CTN, nenhum tributo se coloca ao fim de penalizar condutas ilícitas.

Os tributos extrafiscais apenas apontam ao particular as atividades que são socialmente desejadas, através da concessão de toda sorte de incentivos fiscais (diminuição de alíquotas, progressividade dos impostos, concessão de isenções, etc.). Como ensina o Prof. José Marcos Domingues, “a tributação extrafiscal, fundada na teoria kelseniana *da sanção pre-mial (sic)*, como se verá, nada tem a ver com uma dita tributação punitiva (...), que pretende ‘impedir diretamente um ato que a lei proíbe.’”<sup>142</sup>.

Assim, não há punição de atos ilícitos através dos impostos extrafiscais, ou de quaisquer impostos, visto que a atividade de tributar não se destina a punir as atividades ilícitas. O que se busca, como já amplamente salientado, é induzir certos tipos de condutas ambientalmente orientadas no particular, de modo a se perfazer a proteção do meio ambiente, constitucionalmente prevista.

Logo, a função extrafiscal é a primordial nos tributos ambientais, uma vez que a arrecadação foi relegada a segundo plano. Mesmo os tributos de cunho fiscal (como ICMS, IPTU, entre outros), quando utilizados em prol do meio ambiente, podem assumir uma característica indutiva de condutas nos contribuintes, enquanto a utilização dos tributos para se aferir os benefícios sociais almejados denota sua natureza extrafiscal, mesmo que tenham sido, inicialmente, pensados para atingir uma finalidade fiscal.

---

<sup>142</sup> DOMINGUES, José Marcos. Op. Cit., p. 49-50.

#### 4. Princípios

O conceito de princípio e a sua importância ao ordenamento jurídico já foram objetos de estudo no capítulo anterior.

Os princípios erigidos pela Carta Magna que se destinam ao Direito Tributário Ambiental são os que norteiam a ordem econômica e o desenvolvimento sustentável, disciplinados, respectivamente, nos artigos 170 e 225. Tais princípios, como ensina Cristiane Derani, “indicam a construção de um projeto social de integração entre os seres humanos e de reconhecimento da natureza como fonte de vida, a qual o processo econômico necessita respeitar, compreender e adequar.”<sup>143</sup>

Assim, para se entender a completude dos princípios que integram o Direito Ambiental Tributário, serão apresentados os princípios de Direito Ambiental e de Direito Tributário, para se avaliar em qual medida eles podem influenciar a edição de tributos com caráter ambiental, bem como a adequação dos instrumentos tributário já existentes para a busca do desenvolvimento sustentável.

##### *5.1 Princípio da cooperação*

Conforme preconiza o art. 225, CF, a proteção ambiental é um dever de todos, englobando tanto a sociedade civil, quanto o Estado. Assim, o princípio da cooperação “informa uma atuação conjunta do Estado e sociedade, na escolha de prioridades e nos processos decisórios.”<sup>144</sup>

Para exercício deste princípio, é necessário garantir o direito à informação, circulando a maior gama possível de dados concernentes à tutela do meio ambiente, com o intuito de otimizar os debates acerca das políticas públicas de defesa ambiental, através da capacitação da sociedade civil.

A cooperação, portanto,

---

<sup>143</sup> DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: Heleno Taveira Tôres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 644.

<sup>144</sup> DERANI, Cristiane, Op. Cit., p. 647.

“é fruto do engajamento dos cidadãos informados e convencidos por uma atuação conjunta entre os diversos setores representativos da sociedade, como os sindicatos, as organizações ambientalistas, a indústria, o comércio a pecuária e a agricultura, em prol das políticas ambientais desde a criação à efetiva concretização.”<sup>145</sup>

Anote-se que a cooperação não fica adstrita aos limites territoriais de cada Estado. Como o direito ao meio ambiente é amplo, conforme esposado no primeiro capítulo deste estudo, os esforços para proteção dos recursos naturais devem ser internacionais, extrapolando os limites fronteiriços dos países, de forma a atingir uma cooperação em nível mundial, e de uma maneira completa, pois os danos causados a um recurso ambiental, bem como um desenvolvimento proveitoso de uma política de defesa ambiental, são aproveitados por todos.

## ***5.2 Princípio do Poluidor-Pagador***

O princípio do poluidor-pagador objetiva internalizar as externalidades negativas decorrentes da atividade econômica. Desse modo, o produtor ou o prestador de serviços que poluam o meio ambiente devem arcar com os custos das medidas de reparação ou mitigação do dano ocorrido. Por esse motivo, Ricardo Lobo Torres ensina que tal princípio “é um princípio de justiça porque busca evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio.”<sup>146</sup>

Esse princípio foi idealizado, como princípio ambiental internacional, em 1992, na Conferência da Organização das Nações Unidas, a chamada ECO 92. É de extrema importância ao Direito Ambiental Tributário, pois, devido ao seu conteúdo econômico, pode ser viabilizado através da utilização dos tributos<sup>147</sup>.

No Brasil, este princípio pode ser identificado no art. 225, §2º, CF, que dispõe que “aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado (...)”, bem como no art. 4º, VII, da Lei 6.938/81, que assim disciplina: “à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados (...)”

---

<sup>145</sup> ROSAL, Albérico Benvindo. *Ecotributação: impostos ambientais no direito brasileiro e no direito português*. 2009. 103 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2009. p. 28.

<sup>146</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. In: Heleno Taveira Tôrres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 27.

<sup>147</sup> COSTA, Regina Helena, Op. Cit., p. 304.

O princípio do poluidor-pagador apresenta tanto a natureza repressiva, pois objetiva diminuir ou reparar os danos causados à natureza, quanto a preventiva, na medida em que, ao cobrar do poluidor uma quantia devido à sua atividade poluidora, incentiva comportamentos ambientalmente orientados, estimulando outras empresas a desenvolverem atividades não poluentes.

A experiência observada no direito comparado, de acordo com o que ensina o Professor Heleno Taveira Tôres<sup>148</sup>, dita ser possível instituir um tributo com base no princípio do poluidor-pagador. Entretanto, no Brasil, o tratamento rígido que a Constituição conferiu à competência tributária impossibilita a criação de um tributo que tenha como base tal princípio, devido ao rol de hipóteses de incidência já definido constitucionalmente.

Ademais, editar um tributo que tenha como antecedente normativo a condenação do contribuinte que poluir o meio ambiente é utilizar tal instrumento como sanção de ato ilícito, o que é absolutamente vedado pelo art. 3º, CTN. Dessa maneira, percebe-se que o direito tributário ambiental é útil até a ocorrência do dano. Uma vez verificado o dano ambiental, não há que se falar em utilização dos instrumentos tributários. A partir do dano, portanto, só medidas administrativas podem ser cabíveis para minimizar os seus efeitos ou repará-lo.

Assim, tal princípio deve nortear a atividade estatal, tanto na edição de novos tributos, quanto na adequação dos já existentes, mas nunca compor a hipótese de incidência tributária. Como ensina Heleno Taveira Tôres: “o *princípio do poluidor-pagador*, se não se presta a autorizar a criação de impostos ou taxas ambientais, no Brasil, pode orientar a extrafiscalidade para medidas de maior eficiência nesta seara”<sup>149</sup>.

Por fim, Ricardo Lobo Torres alerta que o princípio do poluidor-pagador é mais bem veiculado através da cobrança de taxas, devido ao seu caráter contraprestacional. Assim, estes tributos podem ser graduados em virtude do potencial de poluição de cada atividade, sendo que condutas mais poluentes demandam maior atividade administrativa e, portanto,

---

<sup>148</sup> TÔRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 102.

<sup>149</sup> TORRES, Heleno Taveira. Descompasso entre políticas ambiental e tributária. São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompasso-entre-politicas-ambiental-tributaria>> Acesso em : 09 set. 2013.

devem pagar uma exação maior. Ressalta-se que tal princípio só pode ser utilizado como forma de definir o *quantum* a ser pago, e não como antecedente da norma jurídica tributária.

### 5.3 Princípio da Precaução

O princípio da precaução está disciplinado no art. 225, §1º, IV e V<sup>150</sup>, CF, e no art. 54, §3º, Lei 9.605/98<sup>151</sup>, que trata da penalização criminal àqueles que não adotarem medidas preventivas determinadas pela autoridade competente<sup>152</sup>.

Nas palavras do professor Kloepfer, tal princípio

tem uma dimensão pacificadora, firmando-se com o postulado de atuar previamente contra um risco – especificamente por medidas de prevenção de perigo de um determinado tipo – principalmente valendo-se de planejamento e controle prévio de produtos<sup>153</sup>.

Assim, o princípio da precaução, diferentemente do princípio do poluidor-pagador, busca evitar que o dano ambiental ocorra, ao invés de internalizar os custos dos danos. Do mesmo modo que o princípio do poluidor-pagador, o princípio da precaução foi inaugurado, como um pilar ambiental internacional, na ECO 92<sup>154</sup>.

O princípio da precaução adquire fulcral importância nos dias de hoje, equiparando-se ao princípio do poluidor-pagador, visto que, devido à dificuldade de se reparar os danos ambientais ocorridos, tem-se buscado, cada vez mais, incentivar atitudes de prevenção.

---

<sup>150</sup> Art. 225.

§ 1º.

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

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

<sup>151</sup> Art. 54. Causar poluição de qualquer natureza em níveis tais que resultem ou possam resultar em danos à saúde humana, ou que provoquem a mortandade de animais ou a destruição significativa da flora:

§ 3º Incorre nas mesmas penas previstas no parágrafo anterior quem deixar de adotar, quando assim o exigir a autoridade competente, medidas de precaução em caso de risco de dano ambiental grave ou irreversível.

<sup>152</sup> ROSAL, Albérico, Op. Cit., p. 33.

<sup>153</sup> ROSAL, Albérico, Op. Cit., p. 33.

<sup>154</sup> Princípio 15: “Para que o ambiente seja protegido, serão aplicadas pelos Estados, de acordo com as suas capacidades, medidas preventivas. Onde existam ameaças de riscos sérios ou irreversíveis não será utilizada a falta de certeza científica total como razão para o adiamento de medidas eficazes em termos de custos para evitar a degradação ambiental.” (Rosal, Op. Cit., p. 32).

Ademais, em virtude das incertezas científicas que envolvem a reparação do meio ambiente, bem como à ausência, muitas vezes, do conhecimento do real impacto que os danos acarretam a esta e às futuras gerações, o princípio da precaução tem prevalecido em situações de incerteza, ou seja, sempre que houver situações de dúvida quanto aos prejuízos que podem ser causados ao meio ambiente, a decisão sobre a realização ou não da atividade poluidora deve ser tomada *in dubio pro ambiente*. Como bem ressalta Ricardo Lobo Torres, “não se trata de prevenir os prejuízos iminentes, mas de acautelar interesses ecológicos contra riscos futuros.”<sup>155</sup>

## 5. Princípios constitucionais-tributários

Como já salientado, o art. 170, CF, ao disciplinar os princípios quanto à ordem social e econômica, com destaque à proteção ambiental, influenciou o legislador brasileiro a utilizar diversas ferramentas para atingir tal desiderato, inclusive com a utilização de normas indutoras tributárias<sup>156</sup>.

Assim, as normas tributárias se apresentam como um instrumento hábil a internalizar as externalidades negativas decorrentes da utilização desregrada dos recursos ambientais. Contudo, existem certos limites constitucionais à sua utilização, uma vez que os princípios da Carta Maior influenciam os princípios tributários e, conseqüentemente, influem na edição das normas tributárias. A seguir, serão disciplinadas algumas das barreiras existentes à utilização dos tributos verdes.

Primeiramente, quanto ao princípio da legalidade, percebe-se o conflito entre o princípio da legalidade tributária, devido à sua rigidez<sup>157</sup>, e a necessidade da Administração Pública de instrumentos ágeis, que acompanhem as mudanças econômicas, para que possa intervir no domínio econômico<sup>158</sup>.

Para tanto, convencionou-se utilizar cláusulas gerais, que são conceitos amplos, para definição da hipótese de incidência tributária, que permitem ao aplicador do direito

---

<sup>155</sup> TORRES, Ricardo Lobo, Op. Cit. p. 34.

<sup>156</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 235.

<sup>157</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 240.

<sup>158</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 240.

manusear a norma de maneira a atender as especificidades do caso concreto<sup>159</sup>. É uma maneira benéfica para solucionar a questão, uma vez que é impossível, ao legislador, prever todos os fatos da vida no momento da edição de normas.

Não se confundem, ainda, os conceitos indeterminados com a discricionariedade administrativa. Conforme ensina Eros Grau, “no exercício da discricionariedade o sujeito cuida da emissão de juízos de oportunidade, na eleição entre indiferentes jurídicos; na aplicação de conceitos indeterminados, o sujeito cuida da emissão de juízos de legalidade.”<sup>160</sup>. Desse modo, na discricionariedade, o legislador faculta ao aplicador do direito a melhor solução para aquele caso concreto, podendo o administrador agir em virtude do juízo de oportunidade em relação à situação. Contudo, os conceitos indeterminados apresentam apenas uma solução ao problema apresentado no caso concreto.

Em segundo lugar, é preciso se analisar o princípio da igualdade. Este preceito dita que situações equivalentes exigem tratamentos iguais. Contudo, na seara ambiental, é tarefa árdua definir até que ponto os particulares podem ser considerados iguais, em virtude do dano ambiental ocorrido.

O professor Luís Eduardo Schoueri ensina que os parâmetros aceitos para se analisar a igualdade entre os contribuintes são, como exemplo:

a capacidade contributiva (artigo 145, §1º); a essencialidade (artigo 153, § 3º, I e 155, §2º, III); o destino ao exterior (artigo 153, § 3º, III, artigo 155, §2º, X, ‘a’ e artigo 153, § 3º, II); o uso da propriedade segundo sua função social (artigo 153, § 4º, I e 182, §4º, II); localização e uso do imóvel (artigo 156, 1º, II); o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (artigo 146, III, ‘c’); tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte (artigo 179), entre outros.<sup>161</sup>.

Assim, através do exame dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como dos preceitos da Ordem Econômica e da capacidade contributiva, por exemplo, poderá ser definido o grau de identidade entre as situações e, assim, se os contribuintes podem ter o mesmo tratamento quanto à questão ambiental apresentada.

---

<sup>159</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 241.

<sup>160</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 241.

<sup>161</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 246.



Por fim, quanto à proibição do efeito do confisco, o Professor Sasha Calmôn admite que seja possível “a tributação exacerbada por razões extrafiscais e em decorrência do exercício de poder de polícia”<sup>162</sup>.

Contudo, essa tributação exacerbada não pode ferir princípios da ordem econômica, como o da livre-iniciativa, uma vez que a exação agravada se constitui, muitas vezes, como um tributo proibitivo. No caso ambiental, não está presente a dicotomia proibido/permitido das normas jurídicas. Aqui, busca-se induzir ou desestimular certas condutas favoráveis ou prejudiciais ao ambiente, cabendo ao particular definir seu modo de atuação. A ação do estado de tributar pode ser excessiva, em virtude dos danos causados ao ambiente, mas nunca proibitiva, na medida em que não se pode tributar de uma maneira que inviabilize a atividade particular.

Assim, os princípios constitucionais acima listados, que tratam da temática tributária, são essenciais ao estudo do Direito Tributário Ambiental, enquanto balizas da atividade legislativa e administrativa consoante à utilização de tributos com o escopo ambiental. Do mesmo modo, os preceitos de Direito Ambiental, enumerados no tópico anterior, mostram-se como fundamento à atuação legiferante, bem como à aplicação dos tributos já existentes na persecução de valores ambientalmente aceitos.

## **6. Paralelo entre as competências tributárias e ambientais**

Na esteira do estudo conjunto dos princípios ambientais e tributários, para se avaliar o caminho a ser seguido para elaboração de normas específicas que englobem ambos os direitos, o exame simultâneo das competências legislativas, de âmbito ambiental e tributário, também se mostra de extrema importância, visto que configura um instrumento relevante à edição de normas que busquem perfazer os valores dispostos no art. 225, CF, bem como nos demais que tratam da defesa do meio ambiente.

A Constituição Federal estabelece o limite para edição legislativa, de cada pessoa política, no que toca à tutela dos recursos naturais. Contudo, a Lei Maior determina que a competência administrativa ou material é comum a todos os entes. Assim, o combate à

---

<sup>162</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Op. Cit., p. 248.

poluição e todas as formas de proteção ambiental devem ser realizados, observada a organização administrativa das pessoas públicas internas, de maneira comum. Em outras palavras, todos são responsáveis pela fiscalização e proteção do meio ambiente, existindo limites, apenas, quanto à edição normativa de caráter ambiental.

A competência tributária, por sua vez, também definida constitucionalmente, dispõe acerca dos fatos geradores de cada tributo e do ente político responsável pela sua instituição. Assim, os impostos, a contribuição de melhoria, algumas contribuições sociais e o empréstimo compulsório, tendo em vista o rol definido na Constituição como hipóteses de incidência da norma tributária, não podem ser editados com o escopo de proteção ambiental. Apenas as taxas e a contribuição social de intervenção no domínio econômico, portanto, podem ser inauguradas com o intuito de preservar os recursos naturais.

Como já explicado no capítulo anterior, a CIDE pode ser editada, em obediência ao art. 149, CF, pela União, tendo em vista sua competência privativa sobre o tema. Apenas mediante autorização, por lei complementar, a União pode delegar sua competência a outro ente federado. Aqui, o princípio do poluidor-pagador se mostra deveras importante, tendo em vista que o emprego da CIDE deve estar limitado ao grupo que efetivamente desempenha atividades poluentes.

No que toca às taxas, por sua vez, tendo em vista que se trata de tributos vinculados, a competência material é semelhante à competência legislativa. Dessa forma, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem, em observância à organização administrativa ambiental (área de fiscalização, licenciamento, etc.), legislar acerca de taxas com o desiderato de proteção ambiental.

Nos tributos acima delineados, é necessária, ainda, a identificação do nexo causal entre a regra-matriz de incidência tributária e o motivo constitucional<sup>163</sup> que ensejou a edição do tributo ambiental.

A Constituição Federal estabelece os motivos, prazo e modo<sup>164</sup> em que a ação do legislador deve se pautar. Assim, para o Direito Tributário, deve ser estudado se o tributo a ser editado se encaixa em algum motivo constitucional, bem como se houve respeito ao

---

<sup>163</sup> TÔRRES, Heleno Taveira, Op. Cit., p. 104.

<sup>164</sup> <sup>164</sup> TÔRRES, Heleno Taveira, Op. Cit., p. 127.

procedimento e à competência definidos para tal fim. Em outras palavras, a edição das normas deve estar limitada às balizas definidas constitucionalmente. Isso porque as atividades estatais, tanto de natureza legislativa, como judicial ou administrativa, estão subordinadas aos valores estabelecidos pela Lei Maior e, portanto, a discricionariedade de suas atividades está limitada à Constituição, que é o vértice do sistema jurídico<sup>165</sup>.

Desse modo, a edição de normas deve atender à validade formal, que se refere ao procedimento e à competência, e à validade material, que é a adequação do objeto a ser tutelado com os ditames da norma hierarquicamente superior<sup>166</sup>, em acordo com o modelo sistêmico de interpretação normativo. Caso contrário, mesmo que os requisitos formais sejam respeitados, estar-se-á diante de uma norma inconstitucional, em decorrência da inobservância dos valores constitucionais.

Não se confunde a finalidade da criação do tributo com a finalidade de arrecadação do tributo. A finalidade da criação é a condição de validade do tributo, e deve observar os princípios constitucionais, no caso, a proteção ao meio ambiente. O motivo constitucional é anterior à edição da norma, enquanto que a finalidade da arrecadação será definida após a cobrança do tributo. Por esta razão, o professor Heleno Taveira Tôres entende que os tributos que foram adequados à preservação ambiental não são, de fato, tributos ambientais, pois lhe faltam o motivo constitucional de defesa do meio ambiente.

Não há discussão, portanto, acerca da finalidade fiscal/extrafiscal que os tributos ambientais assumirão, uma vez que está relegada a momento posterior à edição normativa. Ademais, como já salientado, ambas as características são harmoniosas, e não excludentes, o que demonstra que um tributo acentuadamente extrafiscal pode, também, financiar atividades estatais.

A edição dos tributos ambientais, ainda, deve respeitar os limites constitucionais quanto aos princípios, tanto de ordem econômica, quanto de ordem tributária, conforme já explanado no tópico anterior.

Desse modo, para o professor Heleno Taveira Tôres, não há como se inaugurar tributos diferentes dos acima delineados, visto que a hipótese de incidência dos demais

---

<sup>165</sup> <sup>165</sup> TÔRES, Heleno Taveira, Op. Cit., p. 127.

<sup>166</sup> <sup>166</sup> TÔRES, Heleno Taveira, Op. Cit., p. 128.

tributos não comporta o motivo constitucional de proteção ambiental. Contudo, é possível utilizar os já existentes, para atingir a consecução ambiental, apesar desta prática não se coadunar ao Direito Tributário Ambiental, na posição defendida pelo autor.

A posição adotada neste trabalho, todavia, é que o Direito Tributário Ambiental é amplo, englobando, inclusive, os tributos já existentes; apenas para a edição de novas normas, que tratem tanto de direito ambiental, quando de direito tributário, devem ser analisados os limites constitucionais, quanto aos princípios e ao motivo da edição legislativa.

## **7. Tributo ambiental e as espécies tributárias**

Conforme já explanado, os tributos apresentam natureza fiscal e extrafiscal, dependendo da finalidade atribuída à sua arrecadação. Contudo, ambas as características não são excludentes entre si, e um mesmo tributo pode apresentar ora o propósito fiscal, ora o extrafiscal, dependendo de seu desígnio.

No que toca às espécies tributárias, os aspectos da tributação podem ser mais ou menos acentuados, em virtude do contexto em que estão inseridas, e, no caso da tributação ambiental, adquirem escopo precipuamente extrafiscal. A seguir, serão enumeradas as espécies e como podem ser utilizadas para se atingir ao desiderato ambiental.

### ***8.1 Impostos***

O imposto é uma espécie tributária não vinculada, uma vez que seu fato gerador não está adstrito a uma contraprestação estatal.

Quanto à sua finalidade, majoritariamente, os impostos são utilizados com foco na arrecadação de receitas, ou seja, com acentuado caráter fiscal. Todavia, configuram-se como um instrumento importante à indução de comportamentos desejáveis, visto que, facilmente, assumem forma extrafiscal.

Os impostos, portanto, podem ser “amplamente utilizados como instrumentos de tributação ambiental, através de um sistema de isenções e restituições, conforme a natureza

dos produtos ou mercadorias estimulando as atividades não poluidoras e desestimulando aquelas poluidoras”<sup>167</sup>.

No Brasil, existem alguns exemplos de impostos utilizados com o viés ambiental, como o ICMS ecológico<sup>168</sup>, que se coaduna a um repasse maior dos Estados aos Municípios que apresentem uma boa gestão de suas áreas reservas naturais, e o IPTU progressivo, que diferencia as alíquotas de acordo com o atendimento ou não do imóvel à função social da propriedade.

Quanto ao Imposto de Renda, existe um projeto de lei, PLS 5162/05, que objetiva a dedução do referido tributo, em até 80% para pessoas físicas e 40% para pessoas jurídicas, em virtude de valores destinados a organizações sem fins lucrativos, para projetos de preservação dos recursos naturais e de promoção de atividades sustentáveis. Quanto aos incentivos já existentes, há a Lei Rouanet (Lei 8.313/91), que objetiva a promoção, proteção e valorização das expressões culturais nacionais, através da dedução do Imposto de Renda, no montante de 6% para as pessoas físicas e 4% para as pessoas jurídicas, àqueles que investirem na produção cultural ou que contribuírem ao Fundo Nacional de Cultura.

## **8.2 Taxas**

As taxas, diferentemente dos impostos, estão vinculadas a uma prestação estatal específica e divisível, ou seja, ocorrendo um fato gerador que a enseje, presente estará, também, a contraprestação estatal.

Assim como os impostos, apresentam primordialmente o caráter fiscal, visto que custeiam serviços públicos. Contudo, é possível que se institua taxas extrafiscais, que objetivam desestimular atividades prejudiciais à sociedade.

No que tange à temática ambiental, tanto as taxas de serviço, quanto as de polícia, são praticáveis, na medida em que a atividade administrativa assumir conotação ambiental

---

<sup>167</sup> BARRICHELO e ARAÚJO, Op. Cit., p. 119.

<sup>168</sup> Apesar de a medida ter cunho financeiro, e não tributário, o ICMS ecológico se mostra como um exemplo de utilização dos tributos com o escopo ambiental. Assim, mesmo que não induza comportamentos desejáveis pelo particular, o tributo em questão incentiva a proteção ambiental por parte dos Municípios, que têm maior repasse estatal em virtude da maior preservação das reservas naturais.

(expedição de licenças, fiscalização, entre outros). Desse modo, condutas particulares que ensejam maior atividade administrativa deverão ter alíquotas elevadas frente àquelas que busquem preservar o ambiente (fiscalizar o alto nível de poluição na água, por exemplo, em detrimento de empresas que adotem medidas de preservação).

O caráter contraprestacional das taxas, apesar de configurá-las como de natureza fiscal, pode induzir o poluidor a buscar alternativas não-poluentes, de modo a diminuir a incidência tributária sobre seu produto ou serviço. Assim, ao variar as alíquotas das taxas, conforme o nível de poluição da atividade realizada, vislumbra-se seu caráter extrafiscal, pois o produtor estará inclinado a desenvolver atividades ambientalmente orientadas com o fim de pagar menos taxas.

As taxas podem ser utilizadas tanto sob o viés negativo, através da diminuição das alíquotas ou isenções, quanto positivo, através de sua majoração. Neste caso, não se confunde a progressividade das taxas em virtude da atividade poluente ocorrida com sanção de ato ilícito, visto que, como ensina Heleno Taveira Tôrres, “a majoração das taxas de poder de polícia, nessas hipóteses, estaria vinculada à espécie não como sanção ao ilícito cometido, mas exclusivamente como condição para a continuidade da exploração, nas condições presentes, sem prejuízo da aplicação de multa e outros instrumentos pertinentes à apuração dos danos causados.”<sup>169</sup>.

É plenamente possível, portanto, acrescer ou reduzir o valor a ser pago a título de taxa, seja ela de serviço ou de polícia, em virtude da atividade potencialmente poluidora do particular, denotando a natureza extrafiscal que as taxas podem assumir.

Como exemplo de taxas ambientais, tem-se a taxa de preservação ambiental exigida no arquipélago de Fernando de Noronha, Distrito Estadual de Pernambuco, nos termos art. 84, da Lei 10.403/89, cujo fato gerador é “a utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infraestrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha”. Ademais, há a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, instituída pela Lei 10.165/2000, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

---

<sup>169</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 110-111.

### ***8.3 Contribuição de melhoria***

A contribuição de melhoria é semelhante às taxas, pois está vinculada à prestação de um serviço público, e também aos impostos, pois o valor pago não é vinculado ao financiamento da atividade administrativa.

Consiste na realização de obra pública que valorize os imóveis particulares ao seu redor, sendo o limite total arrecadado a despesa realizada e o limite individual o acréscimo de valor que a obra acarretou a cada contribuinte. A valorização do imóvel decorre, por exemplo, da pavimentação das ruas, da construção de praças, arborização da vizinhança, entre outros.

Assim como os outros tributos já estudados, a contribuição de melhoria, primeiramente, é caracterizada pelo seu aspecto fiscal. Contudo, pode se prestar à proteção ambiental, quando obras desta natureza beneficiarem propriedade imobiliária do contribuinte.

Ademais, tal instrumento pode ser cobrado como compensação financeira ou ressarcimento pelos danos causados ao ambiente. Desse modo, se uma área for degradada por atividades econômicas e o Estado se prestar a arborizar o local para diminuir o nível de poluição, por exemplo, a contribuição de melhoria pode ser cobrada dos agentes poluidores.

Um exemplo da contribuição de melhoria no Brasil é a Lei Municipal nº 1364/88, do Município do Rio de Janeiro, a qual estabelece o pagamento da contribuição de melhoria por proprietários de certos imóveis valorizados por obras públicas “tais como arborização de ruas e praças, construção ou ampliação de parques, proteção contra a erosão, aterros, e outras obras de embelezamento, como também a hipótese de projeto de tratamento paisagístico”<sup>170</sup>.

A contribuição de melhoria, portanto, também se coloca à disposição da proteção ambiental, através da criação de praças, de parques, da arborização de logradouros, entre outras, que podem acarretar na valorização dos imóveis localizados nas proximidades destes espaços, ensejando a cobrança de contribuição de melhoria pelo Estado.

---

<sup>170</sup> BARRICHELO e ARAÚJO. Op. Cit., p. 122.

#### ***8.4 Empréstimos compulsórios***

Os empréstimos compulsórios, assim como as contribuições sociais, são tributos reconhecidos dentro da divisão quinquipartite do direito tributário. É, portanto, um tributo previsto constitucionalmente, que pode ser instituído em virtude de calamidade pública e de guerra externa (art. 148, I, CF), bem como para atender investimentos públicos de caráter urgente de e interesse nacional, observado o exercício financeiro em que foi instituído (art. 148, II, CF).

Entretanto, essa espécie tributária não se destina à preservação e à proteção dos recursos ambientais e, portanto, não figura como instrumento viável ao Direito Tributário Ambiental. Isso porque, mesmo que seja possível a cobrança de empréstimos compulsórios em para reduzir os danos advindos de uma calamidade ambiental de imensas proporções, esse tributo só será cobrado após a ocorrência dos prejuízos ao ambiente, não sendo hábil, portanto, a induzir comportamentos desejáveis nos contribuintes.

Ademais, os empréstimos podem ser editados para financiar um investimento público, na seara ambiental, de caráter urgente e de relevante interesse social. Contudo, por se tratar de um empréstimo, será exigida a devolução dos recursos financeiros exigidos do particular. Ou seja, o dinheiro emprestado deve ser devolvido, o que demonstra que não há como induzir condutas ambientalmente orientadas a partir de sua utilização.

Assim, mesmo que exista a possibilidade de se instituir empréstimos compulsórios de natureza ambiental, como para mitigar os danos de um desastre ambiental ou para financiar políticas públicas nesse sentido, tal tributo não estaria servindo como instrumento de proteção ambiental, mas como uma via de arrecadação financeira para custear despesas extraordinárias estatais.

#### ***8.5 Contribuição social***

As contribuições sociais, como já explanado, podem ser de três tipos. Porém, apenas as contribuições interventivas se prestam ao objeto deste trabalho. Isso porque estas contribuições, caracterizadas pela intervenção estatal na economia, possibilitam, ao Estado, beneficiar as áreas de interesse, conforme a política fiscal determina. Como ensina Heleno Taveira Tôres, “toda CIDE é típico instrumento que visa alcançar um êxito específico, qual



seja, a intervenção em determinado espaço material da ordem econômica, da qual o domínio ambiental é espécie.”<sup>171</sup>

Dessa forma, a utilização das contribuições interventivas adquire caráter de instrumentos tributários extrafiscais, mormente quando voltada à proteção ambiental.

A defesa do meio ambiente, como já amplamente explicado, é um dos princípios da atividade econômica, e, assim, é plenamente viável uma política fiscal que atente à proteção dos recursos naturais e, conseqüentemente, as contribuições sociais podem ser exigidas em virtude desse interesse. É uma maneira de internalizar os custos ambientais.

Como exemplo de CIDE, tem-se o art. 177, §4º, CF, qual dá os requisitos para a lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Muitos autores defendem que apenas a CIDE, devido ao seu caráter interventivo, e as taxas, em virtude da possibilidade de sua edição para financiar atividades administrativas de cunho ambiental, são instrumentos tributários aptos a serem inaugurados para defesa do meio ambiente, principalmente para a corrente que defende que o Direito Tributário Ambiental se destina aos novos tributos, editados a partir das competências tributária e ambiental.

Vislumbra-se, assim, a importância de ambos os instrumentos para a consecução dos valores ambientais. Neste trabalho, no capítulo que segue, será estudada a temática que envolve as taxas ambientais, e seu papel na proteção dos recursos ambientais.

---

<sup>171</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 147.



## IV. TAXAS

Como já explanado, as taxas se apresentam, ao lado da CIDE, como um instrumento tributário hábil tanto para ser editado, através da interação de competências legislativas ambiental e tributária, quanto para ser adaptado, devido à possibilidade de concessão de sanções premiais, comuns a todas as espécies tributárias, àqueles que realizam atividades que não degradam os recursos naturais. Ambas as opções, quais sejam a edição normativa e a concessão de incentivos fiscais, coadunam-se com a função extrafiscal assumida pelos tributos marcadamente ambientais, pois são formas de incentivar comportamentos ambientalmente orientados nos particulares, tanto produtores, quanto consumidores.

A seguir, serão estudadas as características identificadoras das taxas, e como as taxas ambientais, mormente a criada pela Lei 10.165/00, ajudam na persecução de um meio ambiente sadio e equilibrado.

### 1. Panorama histórico

Desde a Antiguidade, as taxas se apresentam como realidade econômico-financeira<sup>172</sup> dos povos. Historicamente, recaía sobre as populações conquistadas e os vassallos, podendo ser observada tanto nas civilizações tradicionais (Grécia e Roma), como nas civilizações antigas (egípcios, sírios, caldeus, persas, entre outros).

A partir da organização dos Estados, tem-se a origem das taxas. Com o surgimento das espórtulas (remuneração por serviços estatais prestados) e das regalias (remuneração da realeza por serviços públicos prestados), nasce uma forma de remuneração do serviço público oferecido, que não sai do erário, mas é paga diretamente pelos indivíduos que usufruísem do serviço<sup>173</sup>.

Contudo, o conceito de taxa só passa a ser delineado a partir do século XVIII. Nesta época, as espécies tributárias passaram a ser estudadas, e, dentro da carga paga a título

---

<sup>172</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976, p. 6.

<sup>173</sup> Op. Cit., p. 7.

de tributos, uma espécie se diferenciava por consistir numa remuneração por um serviço prestado, paga, apenas, por aqueles que desfrutassem deste serviço.

Em 1832, Kurt Heinrich Rau apresentou uma teoria científica de taxa, concebendo-a como “uma contraprestação que se paga ao Estado, por um serviço especial deste, ligada a um interesse público.”<sup>174</sup>. Surge, aqui, a noção básica de taxas, que influencia sua doutrina até os dias de hoje.

A taxa, inicialmente, teve um fundamento econômico, por figurar como uma compensação paga ao Estado pelo serviço oferecido. Após, foi entendida sob um fundamento político, por se conectar a um serviço público especial, avaliado de acordo com o interesse público da época. Por fim, nos dias atuais, a taxa é estudada, também, sob o viés jurídico, configurando-se “como prestação compulsória, com base no poder fiscal do Estado, dotada de fato gerador específico e inconfundível.”<sup>175</sup>

No Brasil, a separação dos impostos e das taxas só aconteceu na Constituição Federal de 1934, que optou por um sistema bipartido dos tributos, sistema este que foi adotado, também, na Carta Magna de 1937. Entretanto, apesar da separação das espécies, ainda não havia um conceito de taxas que pudesse identificar os tributos com características semelhantes.

A primeira denominação de taxa surgiu em 1939, durante a I Conferência Nacional de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, que definiu as taxas como: “tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou ainda contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniência de caráter geral ou de determinados grupos.”<sup>176</sup>

Este primeiro conceito, apesar de importante ao direito tributário brasileiro, mostrou-se deveras amplo, podendo, inclusive, os impostos se encaixarem como taxas. Diante deste cenário, um novo conceito de taxa era esperado, mas a Constituição de 1946 apenas separou a contribuição de melhoria das taxas, prevendo uma sistemática tripartite, mas sem nada acrescentar ao conceito jurídico das espécies tributárias.

---

<sup>174</sup> Op. Cit., p. 8.

<sup>175</sup> Op. Cit., p. 9.

<sup>176</sup> Decreto-lei nº 1.804/39, XIX. (Op. Cit., p. 11-12).

A Emenda Constitucional de 1965 não delimitou um conceito para taxa, mas definiu sua área de competência, estabelecendo as situações em que seria admitido seu uso. Ademais, diferenciou as taxas dos impostos, não pela destinação da renda ou pela natureza da receita auferida, mas pelo fato gerador. Por fim, dividiu as taxas em taxas de polícia e taxas de serviço, classificação que é utilizada até hoje.

Não trouxeram, também, inovações ao conceito de taxa o Código Tributário Nacional, de 1966, bem como a Constituição de 1967. Com a Emenda Constitucional de 1969, a taxa adquire seus contornos essenciais, passando a figurar da seguinte forma:

Art. 18 (...)

I - taxas, arrecadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; (...)<sup>177</sup>

## 2. Conceito

O conceito de taxa sofreu alteração ao longo dos anos, de acordo com o viés sob o qual era entendida. Assim, tendo em vista que às taxas já foram conferidos fundamentos econômico, político, financeiro e jurídico, seus elementos essenciais sofreram alteração ao longo do tempo.

A taxa, tomada pelo seu caráter jurídico, como ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, integra o gênero dos tributos e

“constitui uma exação fiscal, decorrente da soberania financeira do Estado (poder fiscal), instituída em lei e exigida na forma e medida desta, desde o momento em que se verifica a situação legal prevista. Trata-se de uma obrigação compulsória, instituída em lei, cobrada mediante atividade plenamente vinculada, que não constitua sanção de ato ilícito.”<sup>178</sup>

Assim, é uma espécie tributária, instituída por lei, que tem como critério material da hipótese de incidência uma atividade da Administração Pública, que se relaciona diretamente ao contribuinte, ou seja, a atividade que enseja o pagamento das taxas é divisível, podendo ser cobrada, individualmente, de cada cidadão que aproveite o serviço prestado.

---

<sup>177</sup> Op. Cit., p. 20.

<sup>178</sup> Op. Cit., p. 47.

A Constituição Federal de 1988 adotou a divisão quinquipartite dos tributos, admitindo como espécies tributárias o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, mas, quanto ao conceito de taxas, em nada alterou a Constituição anterior. Assim, de acordo com o art. 145, II, CF, as taxas podem ser instituídas “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.”

Do conceito de taxas, portanto, podemos extrair que é uma espécie de tributo, que se diferencia das demais devido ao seu fato jurídico tributário, limitado a dois tipos de atividade estatal, quais sejam o exercício regular do poder de polícia e o serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Assim, as taxas têm contribuintes específicos, que são os que usufruem da atividade estatal prestada, diferentemente das demais espécies, que se destinam à coletividade. Por fim, a taxa tem base de cálculo especial<sup>179</sup>, que levam em consideração a dimensão da atividade estatal prestada. Mais uma característica, portanto, que especializa esta espécie tributária frente às demais.

Nesse diapasão, mister se faz o estudo das características definidoras das taxas, para especificá-las em relação aos demais tributos. A definição de taxas, como já explicado, tem fulcro na Constituição Federal e, portanto, não pode o legislador ordinário ampliar ou reduzir o seu entendimento, o que justifica o estudo esmiuçado desta espécie tributária, para que não haja confusão entre ela e as demais.

### **3. Elementos das taxas como tributos**

O estudo dos elementos das taxas se mostra de vital importância ao Direito Tributário, visto que, conforme já explanado, a edição normativa deve respeitar as características individualizadoras de cada espécie tributária para não contradizer a Carta Magna.

Primeiramente, o foco será nas taxas como integrantes do gênero tributos.

Como estudado no capítulo II deste trabalho, tributo, nos moldes do art. 3º, CTN, “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que

---

<sup>179</sup> Op. Cit., p. 58.

não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A taxa, por ser tributo, constitui uma prestação pecuniária, que deve ser solvida em moeda. Esta prestação é compulsória, instituída unilateralmente pelo Estado<sup>180</sup>, que nasce em virtude de um fato descrito na lei. Assim, caso se verifique a subsunção da ação do contribuinte à norma, surge a obrigação pecuniária, da qual o Estado é credor, sem necessidade da manifestação de vontade do sujeito passivo. Como ensina Rubens Gomes de Sousa, isso se dá “porque os serviços ou atividades do Estado não são instituídos em benefício dos particulares, individualmente, mas em benefício do interesse da coletividade, na existência e no fundamento de tais serviços e atividades.”<sup>181</sup>

Como todos os demais tributos, a taxa deve ser instituída por lei, em homenagem ao princípio da Legalidade Tributária<sup>182</sup>. Para se cobrar uma taxa, portanto, deve haver uma lei que contenha todos os requisitos da regra-matriz de incidência tributária, visto que a taxa só existe na medida em que a lei determina. A lei também obriga o Estado a cobrar o tributo, sempre que ocorra o fato descrito em lei. Por esse motivo, a cobrança da taxa, bem como das demais espécies, depende de atividade administrativa vinculada.

Por fim, a cobrança de taxa não deve constituir sanção de ato ilícito. Apesar de ambas as medidas serem pecuniárias, compulsórias e instituídas em lei, a penalidade pecuniária decorre de uma atividade antijurídica ocorrida. Em outras palavras, a hipótese de incidência das multas é semelhante a um descumprimento do consequente de uma outra norma jurídica. O fato gerador das taxas, portanto, não constitui um ato ilícito e sua cobrança não se confunde com penalidade.

Assim, as taxas integram uma das cinco espécies tributárias. Cabe, agora, analisar seus elementos individualizadores, que permitem sua especificação frente às demais espécies.

#### **4. Elementos das taxas como espécie**

---

<sup>180</sup> Op. Cit., p. 63.

<sup>181</sup> Op. Cit., p. 63-64.

<sup>182</sup> Com previsão no art. 150, I, CF, diz respeito à necessidade de lei em *sentido estrito* para exigir ou majorar tributos. Decorre do art. 5º, II, CF, e é uma forma de proteger o contribuinte dos possíveis abusos da Administração Pública, caso a criação de tributos fosse livre.

Conforme já explanado, no capítulo II, as normas tributárias em sentido estrito, que são as que definem a incidência tributária, obedecem à regra-matriz de incidência, que constitui o núcleo do tributo<sup>183</sup>.

Desse modo, toda norma tributária que faça nascer obrigação ao contribuinte é composta por um descritor e por um prescritor. O descritor, ou hipótese de incidência, é dividido em aspecto material, aspecto temporal e aspecto espacial. Já o prescritor, ou mandamento, apresenta os aspectos pessoal e quantitativo como seus componentes. Uma norma tributária, portanto, para ser completa, deve ter o fato jurídico impositivo descrito em lei com todos os requisitos delineados na regra matriz de incidência, bem como deve apresentar como consequente a indicação de direitos e deveres para os sujeitos envolvidos na ocorrência do fato jurídico tributário.

#### ***4.1 Descritor***

Primeiramente, no que concerne à hipótese de incidência, o art. 4º, CTN, determina que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”. Desse modo, de acordo com o conceito de taxa já esposado, a primeira característica que diferencia a taxa dos demais tributos é seu pressuposto legal, que sempre se refere a uma atividade estatal, decorrente do exercício do poder de polícia ou de prestação de serviços ao contribuinte.

Portanto, o primeiro e principal atributo da taxa é a atividade estatal específica dirigida ao contribuinte<sup>184</sup> como fato gerador. Como ensina Amílcar de Araújo Falcão, o fato gerador da taxa “há de ser alguma ocorrência diretamente ligada à utilização, disposição ou requisição do serviço ou atividade determinada do Estado.”<sup>185</sup>. Entretanto, não é qualquer atividade estatal que pode ensejar o surgimento da taxa, mas apenas aquelas que se configurem como atividade estatal “em razão do poder de polícia” ou relativa a “serviços públicos específicos e divisíveis”<sup>186</sup>.

---

<sup>183</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 295.

<sup>184</sup> Op. Cit., p. 69.

<sup>185</sup> Op. Cit., p. 114.

<sup>186</sup> Op. Cit., p. 69.



O fato gerador das taxas, dessa feita, é a fruição, pelo contribuinte, do serviço específico prestado pelo Estado ou do exercício de seu poder de polícia. Dessa forma, em virtude de seu fato gerador, as taxas se classificam em: taxas de polícia, “quando a atividade estatal dirigida ao contribuinte se concretize no exercício do poder de polícia”<sup>187</sup>, e taxa de serviço, “quando a atividade estatal dirigida ao contribuinte se concretize em serviços públicos específicos e divisíveis”<sup>188</sup>.

#### 4.1.1 Taxas de Polícia

A primeira subespécie de taxa corresponde às taxas de polícia, que apresenta como causa jurídica uma atividade estatal decorrente do poder de polícia. Assim, mister se faz definir o que é poder de polícia para entender o fato gerador desse tipo de taxa.

Baseada na corrente norte-americana<sup>189</sup> do entendimento de poder de polícia, esta expressão se assemelha à Administração Pública. Assim, no Estado moderno, em que as responsabilidades estatais se alargam a cada dia, não há como se sustentar a adoção de um conceito estático de poder de polícia, como determina a corrente europeia.

Desse modo, como pauta a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, “o poder de polícia é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público.”<sup>190</sup>. E completa que o interesse público “diz respeito aos mais variados setores da sociedade, tais como segurança, moral, saúde, meio ambiente, defesa do consumidor, patrimônio cultural, propriedade.”<sup>191</sup>

O conceito legal de poder de polícia se encontra no Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou

---

<sup>187</sup> Op. Cit., p. 120.

<sup>188</sup> Op. Cit., p. 120.

<sup>189</sup> De acordo com Bernardo Ribeiro de Moraes, duas foram as correntes que influenciaram a conceituação de poder de polícia: a europeia e a norte-americana. A primeira, inspirada pelas ideias liberais, o poder de polícia seria necessário para manter a ordem pública, ligada à ideia de segurança. Já a norte-americana expandiu esse entendimento, orientando o poder de polícia à persecução do interesse público, o que possibilita ao Estado restringir valores como liberdade e propriedade privada, em nome da coletividade. (Op. Cit., p. 122-123)

<sup>190</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 117.

<sup>191</sup> Op. Cit., p. 117.

abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Assim, as construções doutrinária e legal do termo poder de polícia adotaram o conceito amplo, que engloba as mais variadas atividades da Administração Pública em virtude do interesse público. A manifestação do poder de polícia pode se dar através de atos normativos ou atos concretos. Em outras palavras, a lei cria limitações aos direitos individuais, que podem ser disciplinadas, tendo em vista o caso em concreto, através de portarias, decretos, entre outros. Do mesmo modo, a aplicação da lei a cada caso também se configura como poder de polícia, na medida em que compreende operações preventivas, com o intuito de adequar a atividade do particular à lei (licença, fiscalização, etc.), bem como medidas repressivas (apreensão de mercadorias, internação compulsória, etc.), com o escopo de coagir o particular a cumprir a lei<sup>192</sup>.

Ainda, para se caracterizar o fato gerador, o poder de polícia tem que ser efetivo, ou seja, não basta apenas ser previsto (visto que é uma qualidade inerente à Administração Pública como um todo), deve estar relacionado a uma atividade estatal prestada. Isso porque, inexistindo atividade por parte da administração, não há que se falar em despesa feita ou causa que enseje custeio pelo particular<sup>193</sup>.

Anote-se que a taxa é devida em função de uma atividade estatal, decorrente de seu poder de polícia, prestada. Assim, não é a concessão de licença ou a expedição de alvará que são pagas, mas a atividade estatal que as antecedeu, visto que, caso se comprove que o particular não apresentava os requisitos para a concessão ou expedição, ainda assim deverá arcar com os custos do tributo.

O critério material de taxas de polícia se configura por ser uma atividade de controle, vigilância ou fiscalização do cumprimento da lei, para que a empresa possa iniciar seus trabalhos ou dê continuidade ao que já desempenha. Assim, no que toca à temática ambiental, área de interesse ao presente trabalho, uma taxa de polícia poderia ser instituída

---

<sup>192</sup> Op. Cit., p. 117.

<sup>193</sup> MORAES, Op. Cit., p. 127.

com base na fiscalização do nível de dejetos lançados por uma empresa, por exemplo, observados os critérios temporal e espacial definidos em lei.

No direito brasileiro, a Taxa de Controle de Fiscalização Ambiental (Lei nº 10.165/00) é um importante exemplo sobre a utilização desta espécie tributária na defesa ambiental. Seu critério material é a fruição dos serviços de controle e fiscalização, do Ibama, das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. Os critérios espacial e temporal se configuram pela área de atuação desta autarquia federal e pelo momento em que ocorre seu exercício de poder de polícia, respectivamente.

#### 4.1.2 Taxas de Serviço

Quanto às taxas de serviço, por sua vez, seu fato gerador consiste na utilização, pelo contribuinte, de um serviço estatal específico e divisível<sup>194</sup>. Assim, o Estado deve prestar um serviço público, para que seja configurada a cobrança das taxas.

Serviço público, em sentido amplo, caracteriza-se por ser qualquer atividade estatal, visto que as ações desempenhadas pelo Estado constituem serviços públicos. Contudo, o conceito que nos interessa, apesar de igualmente amplo, é limitado à vontade do legislador, influenciada pelo cenário sócio-econômico de cada época. É, portanto, um conceito variável no tempo e no espaço<sup>195</sup>.

Bernardo de Ribeiro Moraes conceitua serviço público como uma

“atividade organizada, exercida pelo Estado, tendo em vista as necessidades da comunidade. Para ser *público*, o serviço deve obedecer a um regime jurídico peculiar, fixado pelo Estado, bem como destinar-se à coletividade em geral. Quanto ao seu conteúdo, serviço público tem um rol extenso, que seria enfadonho e sem proveito algum enumerá-lo.”<sup>196</sup>

Dessa feita, serviço público se caracteriza por ser prestado por pessoas que representam o Estado, dentro dos limites de sua competência, estabelecida em lei. Ademais,

---

<sup>194</sup> Op. Cit., p. 136.

<sup>195</sup> Op. Cit., p. 137.

<sup>196</sup> Op. Cit., p. 138.

pode trazer benefícios à coletividade, apresentando-se como geral e indivisível<sup>197</sup>, ou a particulares, caracterizando-se como especial e divisível. Para justificar a cobrança das taxas, contudo, mister se faz a ocorrência de serviços de caráter específico e divisível.

Por serviço específico, entendem-se aqueles que proporcionam vantagens ao indivíduo ou a um grupo de indivíduos, ou seja, tem caráter *ut singuli*. Em que pese a destinação à coletividade dos serviços públicos, existem alguns que podem ser tomados individualmente, ou seja, satisfazem necessidades particulares. É possível, nesse tipo de serviço, a identificação do prestador (Estado) e do destinatário (indivíduo) do serviço<sup>198</sup>. Esse entendimento é sintetizado pelo art. 79, II, do Código Tributário Nacional, que disciplina o serviço público específico como aqueles que “possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas”. Logo, apenas os serviços que possam ter individualizados os sujeitos que o usufruíram são passíveis de custeio por taxas.

Já por serviço divisível, entende-se que é o serviço prestado *ut singuli*, ou seja, é suscetível de ser dividido em prestações separadamente utilizadas<sup>199</sup>. É, portanto, um serviço passível de ter o seu custo dividido por aqueles que o utilizarem. Diferentemente do que acontece com os serviços de caráter *ut universi*, que não podem ser individualizados, é um serviço que pode ser mensurável, de acordo com a quantidade utilizada pelo contribuinte<sup>200</sup>.

Os serviços públicos, além de específicos e divisíveis, devem ser prestados ao obrigado. Em outras palavras, só haverá cobrança de taxa se, efetivamente, o serviço for colocado à disposição do indivíduo, para dele se utilizar efetiva ou potencialmente<sup>201</sup>.

Devido ao caráter contraprestacional da taxa, não basta, apenas, que haja lei disciplinando sua incidência, deve haver, outrossim, o serviço efetivamente colocado à disposição do contribuinte, pois, caso contrário, não haveria que em despesa a ser custeada por taxa<sup>202</sup>. Por esse motivo, um serviço futuro não pode ser custeado por taxa, visto que não foi prestado efetivamente.

---

<sup>197</sup> Op. Cit., p. 138.

<sup>198</sup> Op. Cit., p. 140.

<sup>199</sup> Op. Cit., p. 142.

<sup>200</sup> Op. Cit., p. 142.

<sup>201</sup> Op. Cit., p. 143.

<sup>202</sup> Op. Cit., p. 143.

Assim, a previsão legal da taxa de serviço é insuficiente a ensejar sua cobrança, visto que é necessária a efetivação do serviço prestado para fazer surgir a obrigação tributária. Caso contrário, o que se terá é uma obrigação sem causa jurídica que a justifique.

No que toca ao contribuinte, sua utilização pode ser efetiva ou potencial. Conforme art. 79, I, CTN, utilização efetiva ocorre quando o serviço é por ele usufruído a qualquer título; já utilização potencial se dá quando, sendo de utilização compulsória, os serviços sejam postos à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Assim, a utilização é efetiva quando o contribuinte desfruta do serviço prestado. Por outro lado, a utilização é potencial quando o serviço público é colocado à disposição do contribuinte, mas por alguma razão, ele não o utiliza.

Desse modo, para a caracterização das taxas, não é necessário que o serviço seja utilizado pelo contribuinte. Isso porque “a atividade estatal está efetivamente, concretamente, dirigida ao contribuinte, que tem diante de si um serviço público específico e divisível, de utilização compulsória.”<sup>203</sup>. Basta a efetiva prestação do serviço para que haja a utilização potencial do mesmo e, conseqüentemente, a cobrança de taxa.

No que concerne à proteção ambiental, uma taxa de serviço poderia ser instituída com o escopo de preservação de áreas de reserva ambiental. Assim, como acontece com Fernando de Noronha (Lei 10.430/89), uma taxa é cobrada em virtude do tempo que o turista permanece na ilha, e destinada à preservação do local<sup>204</sup>.

Dessa maneira, percebe-se que o critério material da taxa de serviço pode ser a conservação de áreas naturais, utilizadas para fins de turismo, exploração industrial, entre outros. O critério temporal se coaduna ao momento em que se observa a ocorrência do fato jurídico, dentro dos limites territoriais estabelecidos pela lei tributária, que configura o aspecto espacial.

---

<sup>203</sup> Op. Cit., p. 144.

<sup>204</sup> Muito se discute acerca da constitucionalidade das taxas de turismo. O TJ-BA, por exemplo, recentemente julgou inconstitucional uma taxa de turismo relativa à manutenção do Morro de São Paulo, tendo em vista que seu fato gerador não constitui uma atividade estatal divisível e específica. Contudo, no que toca à taxa instituída em Fernando de Noronha, seu fato gerador consiste, basicamente, no serviço prestado pelo Estado para preservar as belezas naturais do arquipélago, uma atividade específica e divisível, pois é possível identificar os indivíduos que usufruem do serviço. Portanto, para este trabalho, não há afronta aos requisitos para definição tributária, afastando-se a alegação de inconstitucionalidade.

No caso da Lei 10.430/89, por exemplo, o critério material é a utilização física da infraestrutura física implantada em Fernando de Noronha e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico da ilha, pelos turistas. Seu critério temporal, portanto, é o tempo de permanência no local, e o critério espacial é o Arquipélago de Fernando de Noronha.

#### **4.2 Prescritor**

Analisado o descritor das taxas, mormente às espécies de proteção ambiental que existem no ordenamento jurídico brasileiro, mister se faz o estudo do prescritor da norma tributária, que se subdivide em aspecto pessoal e aspecto quantitativo.

Outro elemento característico da taxa como espécie tributária é a ligação da atividade estatal à pessoa que a recebe<sup>205</sup>. A taxa somente pode ser cobrada daquele que recebe determinada atividade estatal, devendo haver um nexos entre ambos – serviço e contribuinte. Assim, “não podemos falar em taxa quando inexiste um liame preciso entre a atividade estatal e o contribuinte.”<sup>206</sup>

Esse caráter específico da cobrança, de exigir o tributo exclusivamente das pessoas que se acham ligadas à prestação estatal, é fulcral para a definição da taxa, visto que a diferencia por completo dos impostos, espécie esta que se caracteriza por não estar vinculada a nenhuma prestação estatal. Desse modo, a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária é deveras importante à identificação da taxa, visto que, se não existir a relação atividade estatal-contribuinte<sup>207</sup>, não há que se falar em cobrança da exação.

Do mesmo modo, outro elemento próprio das taxas é a sua base de cálculo, que integra o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Assim, a base de cálculo deve estar vinculada ao fato gerador<sup>208</sup> das taxas, visto que apenas o valor do serviço estatal prestado poderá servir de base para se atingir ao *quantum* do tributo.

Logo, tanto a cobrança das taxas, quanto o cálculo de seu valor, devem ter caráter específico, ligados à pessoa que usufrui da atividade estatal e ao valor que a lei atribui a tal

---

<sup>205</sup> Op. Cit, p. 71.

<sup>206</sup> Op. Cit, p. 71

<sup>207</sup> Op. Cit, p. 72.

<sup>208</sup> Op. Cit, p. 74.

prestação do Estado. O prescritor da norma tributária, nas taxas, portanto, tem fulcral importância a sua delimitação como uma espécie tributária.

#### *4.2.1 Critério pessoal*

O critério pessoal é um dos elementos que compõem o consequente da norma tributária. No momento em que se observa a ocorrência do fato descrito no antecedente normativo, estabelece-se o vínculo jurídico entre o credor – Estado – e o devedor – contribuinte. Temos, então, o nascimento da obrigação jurídica tributária, que, além da ocorrência do fato gerador, depende da identificação dos sujeitos que compõe a relação jurídica, bem como da estipulação de seu valor.

Os sujeitos da relação jurídica tributária se dividem em sujeito ativo e sujeito passivo.

O sujeito ativo, como já explanado, é a capacidade de figurar no polo ativo da demanda. Em outras palavras, é quem figura como o credor da obrigação tributária. Para tanto, somente o titular da competência tributária, definida constitucionalmente, pode se apresentar como sujeito ativo da relação jurídica tributária.

No caso das taxas, o sujeito ativo da obrigação é sempre o Estado, representado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Portanto, o sujeito ativo das taxas é o ente político dotado de competência tributária, que tenha atribuição para desenvolver a atividade que ensejará a cobrança fiscal<sup>209</sup>.

Assim, o sujeito ativo da relação tributária é a pessoa jurídica de direito público que tem a capacidade material para desenvolver a atividade estatal prestada, pois, tendo em vista que a taxa configura uma espécie tributária vinculada, as competências material e legislativa se confundem. Em outras palavras, o ente que presta atividade dirigida ao contribuinte será o competente para cobrar a taxa que dela decorre.

---

<sup>209</sup> Op. Cit, p. 169.

Conclui-se, assim, que o polo ativo da obrigação tributária será composto pela pessoa jurídica competente para desempenhar a atividade causadora da taxa. Ademais, a prestação deve ser efetiva, pois, caso contrário, não se observará o fato gerador do tributo.

Por seu turno, sujeito passivo, nos moldes do art. 121, CTN, é “a pessoa obrigada ao pagamento do tributo”. Desse modo, o polo passivo da demanda é composto pelo contribuinte, o devedor da obrigação tributária. É, ainda, definido por força da lei, que determina quem deverá arcar com a dívida tributária.

No caso das taxas, apenas poderá ser sujeito passivo da obrigação, aquele que tenha ligação direta e imediata<sup>210</sup> com a situação que configura o fato gerador. Assim, como a hipótese de incidência das taxas consiste na descrição de uma atividade estatal dirigida ao contribuinte, apenas o sujeito que efetiva ou potencialmente se utilizar dessa atividade poderá integrar o polo passivo da obrigação.

A cobrança de taxas de pessoa alheia ao liame existente entre a atividade estatal e o contribuinte é descabida, e descaracteriza esta espécie tributária, por adquirir feições de impostos. Portanto, o custeio do serviço prestado a certos indivíduos, separados da coletividade, deve ser arcado por eles, que usufruíram da atividade estatal específica.

Ressalta-se que os entes federados podem, também, ser devedores da obrigação tributária, visto que o princípio da imunidade recíproca<sup>211</sup> não se aplica às taxas, mas aos impostos, somente. Assim, União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem, outrossim, integrar o polo passivo da relação jurídica tributária.

Quanto ao tema do presente trabalho, para uma taxa ambiental ser instituída, como sujeito passivo devem figurar as empresas ou os indivíduos que desempenhem atividades potencialmente poluidoras, para, assim, haver relação entre os obrigados da relação jurídica tributária e o fato imponível tributário.

---

<sup>210</sup> Op. Cit, p. 172.

<sup>211</sup> Imunidade recíproca diz respeito à vedação de um ente político cobrar impostos do outro, com o objetivo de proteger o patrimônio, a renda e os serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.



#### 4.2.2 Critério quantitativo

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo, que se configura como um elemento sobre o qual incidirá a alíquota, que, por sua vez, caracteriza-se por ser o segundo componente do critério quantitativo e é determinante para se atingir o numerário da dívida. Em geral, há sempre uma conjunção<sup>212</sup> dos aspectos que integram o critério quantitativo, mas, no caso das taxas, o valor pode ser previamente fixado, e imutável para os contribuintes.

A base de cálculo deve guardar pertinência com o fato gerador, deve haver uma ligação entre ambos. Como ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, “a base de cálculo da taxa deve ajustar-se ao caso concreto, de acordo com a índole e particularidades específicas do fato gerador da respectiva obrigação tributária.”<sup>213</sup>.

Desse modo, as taxas objetivam custear a atividade estatal colocada à disposição do contribuinte, o que denota a importância da íntima relação entre o fato gerador e a base de cálculo para não descaracterizar essa espécie tributária. Deve haver, outrossim, uma relação entre o produto arrecadado com a cobrança da taxa e o custeio da atividade estatal dirigida ao contribuinte e, embora seja inviável a exata equivalência entre o valor arrecadado e o custo do serviço, deve existir uma razoável equivalência, para que a Administração não seja lesada, nem seja desconfigurada a taxa, visto que arrecadar dinheiro sem ligação com a atividade prestada caracteriza imposto.

O critério de fixação da base de cálculo das taxas é menos econômico do que político<sup>214</sup>. Assim, apesar de haver uma relação entre o valor arrecadado e o custo do serviço prestado, esta não é a característica fundamental para fixar o valor do tributo, visto que o legislador, em virtude do cenário sócio-econômico que se encontra, pode conceder isenções, utilizar as taxas com finalidade extrafiscal, ou determinar alguns contribuintes responsáveis para solverem a obrigação tributária<sup>215</sup>, sem estar atrelado ao financiamento da atividade prestada.

---

<sup>212</sup> Op. Cit, p. 178.

<sup>213</sup> Op. Cit, p. 179.

<sup>214</sup> Op. Cit, p. 187.

<sup>215</sup> Op. Cit, p. 187.

Em outras palavras, o legislador pode optar por induzir comportamentos desejáveis no particular, em homenagem à extrafiscalidade, colocando em segundo plano o fator de custeio que é inerente à taxa. Contudo, sempre deve haver a correlação entre o fato gerador do tributo e sua base de cálculo, sob pena de descaracterizar esta espécie tributária.

Daí decorre, também, o fato de que a taxa não corresponde, integralmente, ao valor da atividade estatal desempenhada. Em primeiro lugar, seria impossível quantificar e dividir os custos da máquina administrativa entre os contribuintes. Em segundo lugar, o valor das taxas deve guardar pertinência com o fato gerador, mas não corresponder ao custo dos serviços públicos ou do poder de polícia, haja vista que o legislador pode alterar o montante tributário (alteração de alíquotas, isenções, entre outros) em virtude de razões políticas. Logo, outros motivos, que não a quantia correspondente à atividade prestada, são importantes na definição do quantum tributário.

A taxa, portanto, é um instrumento de custeio, total ou parcial, da atividade pública, que objetiva distribuir os custos entre aqueles que obtêm certo tipo de serviço prestado (decorrente do poder de polícia ou um serviço público específico e divisível).

Relativamente às taxas ambientais, por fim, o critério quantitativo se presta tanto às novas espécies que, eventualmente, surjam com o desiderato de proteção ambiental, quanto às espécies já existentes, visto que a variação das alíquotas em virtude do nível de poluição emitido pelas empresas ou pelos cidadãos se mostra como importante arma à indução de comportamentos desejáveis em prol dos recursos naturais.

Analisados, assim, os critérios que compõem a regra-matriz de incidência das taxas, com uma breve explanação de como eles poderiam ser utilizados na construção de novas espécies tributárias ou na adequação das já existentes com escopo ambiental, passemos a estudar a possibilidade de as taxas apresentarem a natureza extrafiscal, para se definir, portanto, se, de fato, esta espécie pode ser um instrumento útil para se perquirir a proteção ambiental estabelecida constitucionalmente.

## 5. Finalidade extrafiscal

Como já foi exposto, é inviável a separação entre as finalidades extrafiscal e fiscal dos tributos, uma vez que ambas coexistem, tendo em vista que, mesmo que um tributo tenha caráter nitidamente fiscal, ainda assim induz certas condutas no contribuinte, existindo, apenas, maior ou menor prevalência de um ou outro aspecto.

Por esse motivo, parte da doutrina acredita que não há que se falar em finalidade do tributo, uma vez que uma exação nunca apresentará uma só natureza. Em outras palavras, independentemente do escopo com o qual o tributo foi criado (auferir renda ou induzir comportamentos), ambas as características estarão presentes, o que torna prescindível a separação dos tributos em fiscal e extrafiscal. Portanto, “a intencionalidade fiscal não exclui a concomitante motivação extrafiscal para o mesmo ato”<sup>216</sup>.

No que toca às taxas, o raciocínio é o mesmo. Apesar de ser uma espécie tributária que apresenta como uma de suas marcas especificadoras o financiamento de certa atividade estatal prestada ao contribuinte, tomado individualmente, a taxa, pelo simples fato de existir, desincentiva as atividades por ela tuteladas. Assim, uma empresa que se mostre potencialmente poluidora e enseje, então, intensa fiscalização estatal, é desestimulada a desenvolver suas operações em virtude do pagamento das taxas de polícia necessárias ao seu funcionamento.

Em outras palavras, “uma taxa de polícia que, ao mesmo tempo em que imputa ao administrado o custo individualmente pertinente, também desincentiva a continuidade da prática privada ecologicamente prejudicial é, neste sentido, fiscal e extrafiscal.”<sup>217</sup>.

Contudo, uma parte minoritária da doutrina acredita não ser possível mitigar o princípio da equivalência das taxas em virtude dos valores sócio-econômicos estampados constitucionalmente. Em outras palavras, para alguns teóricos, é inviável se vislumbrar o caráter extrafiscal nas taxas, tendo em vista o liame existente entre o serviço prestado e o valor a ser pago por ele.

---

<sup>216</sup> ORTIZ, Marcos Tranchesi. *Taxas e extrafiscalidade na Constituição*. 2007. 234 p. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2007, p. 162.

<sup>217</sup> Op. Cit., p. 164.

Para alguns, o elemento que diferencia as taxas dos demais tributos é seu caráter eminentemente contraprestacional, ou seja, há uma vinculação entre o valor pago e a o custo da atividade estatal prestada ou colocada à disposição do contribuinte. Desse modo, seria impraticável entender as taxas sob a ótica extrafiscal, pois não seria possível variar o valor da exação, com o intuito de se atingir algum escopo diferente do arrecadatório, em virtude de seu caráter contraprestacional, atrelado ao financiamento das atividades estatais prestadas.

Geraldo Ataliba, ao analisar o tema, sustenta que

não pode a extrafiscalidade servir de invocação mágica que arrede o conjunto de restrições que – em nome da organização estatal, moralidade política e direitos individuais – constitui o regime jurídico tributário. Entender de outra forma seria franquear perigosamente ao legislador ordinário as portas de um arbítrio ilimitado, atentatório do nosso regime constitucional.<sup>218</sup>

Ademais, há quem alegue que a construção jurídica das taxas extrafiscais deveria ser diferente das fiscais. Assim, uma taxa de fiscalização de resíduos sólidos despejados, apesar de desincentivar tal prática, deveria graduar a cobrança em virtude da poluição causada. Do mesmo modo, taxas referentes à produção e à circulação de energia elétrica deveriam diferenciar a cobrança em observância ao tipo de matéria prima utilizada para gerar energia, e não com relação à quantidade consumida<sup>219</sup>.

Contudo, essa posição não deve prosperar. Em relação ao primeiro argumento, de que as taxas são definidas de acordo com o aspecto da contraprestação ao serviço público prestado, já foi explicado neste trabalho que o valor das taxas, nem sempre, corresponde exatamente ao valor da atividade administrativa, devido a diversos fatores que inviabilizam sua quantificação. Ademais, se a taxa fosse limitada exatamente ao custo do serviço prestado, seria descaracterizada, visto que o instrumento que assume tal feição é o preço público, conforme nos ensina Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>220</sup>.

Do mesmo modo, a alegação de que a construção normativa das taxas extrafiscais deveria ser diferente das fiscais não tem acolhimento. Como já amplamente explanado, ambas as naturezas coexistem, independentemente da preponderância de uma delas. Assim, mesmo

---

<sup>218</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 168. Apud ORTIZ, Marcos Tranchesi. *Taxas e extrafiscalidade na Constituição*. 2007. 234 p. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2007., p. 166.

<sup>219</sup> Op. Cit., p. 165.

<sup>220</sup> MORAS, Op. Cit., p. 188.

que a taxa referente à circulação de energia elétrica pudesse ser variada em virtude da matéria utilizada e não da quantidade consumida (o que, ao nosso ver, é realmente a melhor opção), ainda assim o particular estaria induzido a economizar energia elétrica, o que se mostra como uma finalidade diferente de meramente arrecadatória.

Por fim, em que pese o brilhantismo do professor Ataliba, sua posição se mostra ultrapassada, na medida em que os tributos se apresentam como instrumento valioso para a consecução dos valores sociais disciplinados constitucionalmente. Não haveria discricionariedade ilimitada em razão da extrafiscalidade, tanto por parte do legislador ao editar novos tributos, quanto por parte do aplicador do direito ao interpretar a norma, pois os ditames estampados na Carta Política trazem os limites tanto à atuação legislativa, quanto à aplicação das normas.

Assim, institutos como a função social da propriedade e a defesa e promoção de um ambiente ecologicamente equilibrado foram previstos na Constituição Federal e, desse modo, revelam-se como valores que deverão guiar toda a produção e interpretação das normas jurídicas, inclusive as tributárias. Neste diapasão, portanto, a progressividade do IPTU no tempo e a edição de taxas ambientais, por exemplo, não se mostram como atividades ilimitadamente discricionárias da Administração ou do legislador, uma vez que estas se coadunam aos ensinamentos constitucionais, objetivando perfazer os valores por eles disciplinados.

Logo, não há dúvidas quanto à possibilidade de se perquirir valores sociais e econômicos ao mesmo tempo em que o Estado objetiva financiar suas atividades. E isso é viável tanto na adequação dos instrumentos já existentes (como variação das alíquotas, concessão de isenções, entre outros), quanto para edição de novas taxas (em que a equivalência entre a atividade estatal prestada e seu financiamento por tributos não deve ser a única razão para justificar a incidência tributária). Em síntese, como sustenta Bernardo Ribeiro de Moraes, “a taxa pode ser exigida com fins extrafiscais, isto é, sem a finalidade precípua de obtenção de receita pública”<sup>221</sup>.

---

<sup>221</sup> Op. Cit., p. 189.

## 6. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental

O projeto de lei que visava alterar a Lei 6.938/81, relativo à taxa de fiscalização e controle ambiental, chamada de TFA e instaurada pela Lei 9.960/00, despertou discussões no plano da legalidade (alíquotas e fato gerador) e da tipicidade (sujeito passivo)<sup>222</sup>.

Parte da doutrina acredita que a TFA não estava eivada de inconstitucionalidade, na medida em que respeitava os requisitos previstos em lei para instauração das taxas. Para Ricardo Torres, presentes estavam a especificidade e a divisibilidade<sup>223</sup> do poder de polícia dirigido ao contribuinte, bem como a determinação do sujeito passivo, representado pelas pessoas físicas e jurídicas obrigadas a constarem no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, no qual estavam inscritos potenciais poluidores. Logo, tanto o fato gerador, quanto a indicação do sujeito passivo, obedecia aos ditames legais.

Contudo, a ADI 2.178/00 julgou inconstitucional a TFA, pois faltava clareza na indicação da atividade estatal a ser prestada. Assim, sem três requisitos essenciais para a definição das taxas, a saber, definição do poder de polícia, especificação dos contribuintes poluidores (pois as atividades potencialmente poluidoras não estavam previstas na lei), e determinação da base de cálculo, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a cobrança pretendida através da TFA.

Ressalta-se que a Suprema Corte nacional não julgou inconstitucional a pretensão de se instituir taxas com escopo ambiental, mas a maneira com que a Lei 9.960/00 foi editada, visto que lhe faltavam características essenciais das taxas<sup>224</sup>.

Para corrigir os vícios da legislação anterior, foi editada uma nova lei, nº 10.165/00, que, assim como sua antecessora, objetiva instituir uma exação decorrente do poder de polícia do IBAMA para fiscalizar as atividades potencialmente poluidoras. Para tanto, o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo foram alterados, para que o novo diploma legal se adequasse ao que foi determinado pela ADI 2.178/00.

---

<sup>222</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. In: Heleno Taveira Tôrres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 38.

<sup>223</sup> Op. Cit., p. 38.

<sup>224</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA. In: Heleno Taveira Tôrres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 757.

Entretanto, apesar das correções operadas no novo texto legislativo, há, ainda, quem sustente que a TCFA também é inconstitucional. Isso decorre do fato de que, apesar da alteração do fato gerador e do sujeito passivo da TFA, há problemas referentes à base de cálculo do tributo, bem como ofensa ao princípio da isonomia tributária<sup>225</sup>.

Primeiramente, quanto à base de cálculo, os defensores da inconstitucionalidade do tributo sustentam que, em que pese à combinação de dois fatores para determinar o *quantum* devido (potencial de poluição e tamanho da empresa), o fato de o tamanho da empresa ser levado em consideração para o cálculo da taxa, na verdade, significa que a receita bruta anual da empresa está sendo utilizada como base de cálculo. Assim, por ao instituir taxas com base de cálculo de impostos, o legislador feriu o parágrafo único do art. 77, CTN, bem como o art. 145, § 2º, CF, o que demonstra, para os seguidores dessa linha de raciocínio, a ilegalidade do tributo, vejamos:

Art.77 (...)

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Art. 145 (...)

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Ademais, para essa corrente, a indicação do tamanho da empresa como determinante do valor da taxa viola, outrossim, o princípio da isonomia, uma vez que empresas igualmente poluentes pagam tributos de valores diferentes, em virtude da porte das mesmas. Assim, empresas de pequeno e médio porte com o mesmo potencial de degradação ambiental pagarão taxas diferentes, graduadas de acordo com a receita bruta anual de ambas. Essas, entre outras razões, levaram a lei 10.165/00 a ser alvo de diversas ADI (2.422, 2.423 e 2453), questionando sua constitucionalidade.

Outra questão problemática concernente à TCFA diz respeito à sua natureza. Há quem sustente que, na verdade, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental é uma

---

<sup>225</sup> BORNIA, Eduardo. As inconstitucionalidades da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA. Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. *Revista de Estudos Tributários*, nº 19, p. 43-46, 2001.

contribuição social de intervenção no domínio econômico (CIDE), e não uma taxa propriamente dita.

Para os teóricos que se apoiam nessa linha de raciocínio, o fato gerador do tributo não é o exercício do poder de polícia pelo IBAMA, visto que a empresa não será, necessariamente, fiscalizada pela autarquia citada (há um monitoramento geral das ações poluidoras, e não dirigido ao contribuinte)<sup>226</sup>, mas o exercício, pelo contribuinte, de uma atividade potencialmente poluidora. Assim, a hipótese de incidência da TCFA está prevista no art. 17 – C, Lei 10.165/00, e não no art. 17 – B, sendo que este configura a finalidade do tributo, e não seu fato gerador. Logo, não se vislumbra a edição de taxa, mas de contribuição de intervenção no domínio econômico, em observância ao art. 149, CF.

Maria Lúcia Luz Leiria, que defende tal posicionamento, alega que a TCFA se encaixa como contribuição de intervenção no domínio econômico, pois estão preenchidos os requisitos para caracterização deste tributo, uma vez que “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.”<sup>227</sup>

Contudo, tal posição não merece acolhimento. Analisando a exação criada com a Lei 10.165/00, apesar de pontos de intersecção com a contribuição de intervenção no domínio econômico, não restam dúvidas quanto à natureza de taxa que o tributo assume.

Em primeiro lugar, como já explanado, o art. 4º, CTN, ensina que o fato gerador é responsável pela caracterização do tributo. Como se extrai do art. 17 – B, da Lei 10.165/00, não restam dúvidas que o fato jurídico tributário, descrito em tal dispositivo, coaduna-se à incidência das taxas, vejamos:

---

<sup>226</sup> 12ª Vara Federal de Porto Alegre/RS, Mandado de Segurança 2001.71.00.009234-1, Juiz Federal Leandro Paulsen, 23/04/2001. *Revista de Estudos Tributários*, nº 19, p. 140.

<sup>227</sup> LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Breves considerações sobre a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, instituída pela Lei 10.165/2000. In: Heleno Taveira Tôrres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 773.



Art. 17-B. Fica instituída a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

Assim, as taxas têm, como hipótese de incidência, a descrição de uma atividade estatal, seja ela decorrente do poder de polícia ou de um serviço prestado ao contribuinte. Logo, se a o fato gerador da TCFA é descrito, pela lei, como o *exercício regular do poder de polícia conferido ao IBAMA*, órgão da Administração Pública, não há que se falar que a exação criada não se coaduna à taxa.

Conclui-se, portanto, que só haverá fato gerador e, conseqüentemente, cobrança de taxa, se houver efetiva fiscalização por parte do IBAMA. Caso contrário, não havendo exercício do poder de polícia, não há, igualmente, incidência de taxa. Por esse motivo, está equivocada a alegação de que a TCFA é, na verdade, contribuição de intervenção no domínio econômico, uma vez que se mostra inviável a intensa fiscalização do IBAMA. Se não houver fiscalização, não há fato gerador e, portanto, não há tributo. Não se pode sustentar que a mesma exação adquira diferentes naturezas jurídicas, em virtude da ocorrência ou não do fato previsto em lei.

Corrige-se, aqui, o primeiro equívoco detectado na análise da Lei 9.960/00: falta de nitidez do serviço prestado. Quando não há definição clara da atividade estatal dirigida ao contribuinte, não há que se falar em cobrança de taxas, mas de preço público, o que descaracteriza o tributo. Dessa maneira, ao instituir a fiscalização e controle do IBAMA como fato gerador, afasta-se a obscuridade detectada na legislação anterior.

No que toca aos demais requisitos do descritor da regra-matriz de incidência da TCFA, tem-se que o critério espacial é todo o território nacional, tendo em vista que o IBAMA é uma autarquia federal, ou seja, sua competência se estende sobre toda a área pátria. Já o critério temporal diz respeito ao momento em que a fiscalização se operará que, de acordo com a Lei 10.165/00, será a cada três meses, vejamos:

Art. 17-G. A TCFA será devida no último dia útil de cada trimestre do ano civil, nos valores fixados no Anexo IX desta Lei, e o recolhimento será efetuado em conta bancária vinculada ao Ibama, por intermédio de documento próprio de arrecadação, até o quinto dia útil do mês subsequente.

Quanto aos requisitos do prescritor da norma, quais sejam o critério pessoal e o critério quantitativo, principalmente quanto à definição do sujeito passivo e da base de cálculo, aspectos que despertaram a inconstitucionalidade da TFA, não há qualquer mácula que enseje a inconstitucionalidade do diploma legal estudado.

Primeiramente, quanto ao sujeito passivo, a TFA foi tida como inconstitucional por ter adotado o Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais como critério para definir sobre quem recairia a cobrança da referida exação. A TCFA, por sua vez, adotou um longo rol de empresas, listadas no Anexo VIII do referido diploma legal, que desempenham atividades potencialmente poluidoras, como sujeitos passivos da taxa de fiscalização ambiental. Assim, o argumento de que atividades poluidoras não estão previstas em lei caiu por terra, tendo em vista que a Lei 10.165/00 disciplina, exaustivamente, o que é, de fato, atividade poluente.

Art. 17-C. É sujeito passivo da TCFA todo aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII desta Lei.

O sujeito ativo é o IBAMA, visto que é o órgão da Administração Pública que exercerá a fiscalização e o controle das empresas que desempenham as atividades enumeradas no Anexo VIII da Lei. Contudo, conforme autorização do art. 17 –Q, o IBAMA pode celebrar convênios com os demais entes da federação, o que demonstra, portanto, que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem, também, ser sujeitos ativos da TCFA.

Art. 17-Q. É o Ibama autorizado a celebrar convênios com os Estados, os Municípios e o Distrito Federal para desempenharem atividades de fiscalização ambiental, podendo repassar-lhes parcela da receita obtida com a TCFA.

Por fim, o critério quantitativo, composto pela base de cálculo e pela alíquota, é variável em virtude da classificação dos sujeitos passivos, que podem ser microempresas ou empresas de pequeno, médio ou grande porte. Ademais, um outro critério variável, que influi no valor da taxa, é o nível de poluição emitido, que é graduado em pequeno, médio ou alto grau de poluição ou grau de utilização dos recursos naturais. Assim, existem 10 possíveis valores (visto que as microempresas só pagam se desempenharem atividades com alto potencial de poluição) que as taxas podem assumir, tendo em vista os quatro tipos de empresas possíveis, e os três níveis de poluição ou de utilização dos recursos naturais previstos.

Art. 17-D. A TCFA é devida por estabelecimento e os seus valores são os fixados no Anexo IX desta Lei.

1º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I – microempresa e empresa de pequeno porte, as pessoas jurídicas que se enquadrem, respectivamente, nas descrições dos incisos I e II do *caput* do art. 2º da Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999;

II – empresa de médio porte, a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) e igual ou inferior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais);

III – empresa de grande porte, a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais).

§ 2º O potencial de poluição (PP) e o grau de utilização (GU) de recursos naturais de cada uma das atividades sujeitas à fiscalização encontram-se definidos no Anexo VIII desta Lei.

Conclui-se, assim, que as inconstitucionalidades da legislação anterior foram integralmente corrigidas, não restando dúvidas quanto à possibilidade de aplicação da Lei 10.165/00. Dessa forma, tendo em vista o impacto que os tributos possuem na conduta do particular, em especial as taxas, que são vinculadas a uma prestação estatal, não restam dúvidas que a TCFA é um instrumento importante à adequação do comportamento do particular para a preservação ambiental, visto que a incidência tributária pode diminuir com a correlata diminuição na poluição emitida ou na utilização dos recursos naturais, pela atividade. A função extrafiscal, portanto, é preponderante frente à fiscal, o que demonstra que a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental coaduna-se aos princípios constitucionais, mormente à proteção ambiental, erigida ao *status* de direito fundamental.



## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A questão que despertou este trabalho foi se as taxas podem ser utilizadas como instrumentos hábeis à persecução da proteção ambiental, sedimentada, na Constituição Federal, como um direito fundamental.

A utilização dos recursos naturais, de maneira consciente, pode ser estimulada pela intervenção no Estado na economia, com o intuito de neutralizar as externalidades negativas e positivas oriundas da atividade produtiva. Essa intervenção pode ocorrer através da regulação direta ou da utilização de mecanismos econômicos para moldar a atividade particular.

Um dos mecanismos econômicos que se prestam a estimular comportamentos desejados nos indivíduos são os tributos, com acentuação em seu caráter extrafiscal. Assim, quando não utilizados com a finalidade precípua de arrecadação ao erário, os tributos podem despertar comportamentos apeteceíveis, ou inibir os indesejados, devido à natureza extrafiscal que possuem.

Os tributos apresentam a estrutura normativa das normas em geral, e, portanto, são formados por uma descrição fática e um consequente. Observando-se o fato previsto em lei, dá-se o mandamento da norma.

Contudo, como são normas tributárias, a composição dos tributos é diferenciada. Assim, o descritor da norma ou a descrição fática se divide em aspectos material, temporal e espacial, enquanto que o prescritor da norma ou o seu consequente é composto pelos critérios quantitativo e pessoal. Essa regra, denominada regra matriz de incidência tributária, é a que especifica as normas tributárias em sentido estrito, das demais regras do ordenamento.

Dessa forma, tem-se que o prescritor da norma, mormente ao seu aspecto quantitativo, pode ser variado em virtude da política fiscal adotada. Assim, caso se deseje atingir determinadas condutas, a alíquota dos tributos pode oscilar em virtude da observância ou não das condutas esperadas. É a chamada sanção positiva, que premia os particulares quando há alinhamento entre suas atividades e as políticas públicas estatais.

Do mesmo modo, as sanções negativas, que se coadunam às penas, podem

desestimular comportamentos inapetentes. Contudo, por constituírem normas independentes, chamadas de sancionadoras, estas não se alinham às normas tributárias em sentido estrito, pois não se encaixam na regra matriz de incidência, e, conseqüentemente, não são úteis ao Direito Tributário Ambiental.

Apenas as normas tributárias indutoras negativas, que aumentam a carga tributária para desestímulo de condutas inadequadas (como o IPTU progressivo, por exemplo), se coadunam à proteção ambiental. Ressalta-se que, nestes casos, o tributo não é utilizado como sanção, mas como forma de desestimular certas atividades. Entretanto, essa forma de desincentivo é pouco utilizada, devido aos imbróglis já tratados no capítulo III desta obra, quanto aos problemas advindos com o aumento da carga tributária.

Como explicado no decorrer deste trabalho, os tributos não podem ser utilizados como forma de penalizar atividades ilícitas, sendo o Direito Tributário hábil à tutela ambiental até a ocorrência do dano. Desta feita, a utilização das sanções premiaias, como verificado com o ICMS verde, se mostra como uma das maneiras viáveis a se atingir o desiderato ambiental.

Ato contínuo, buscou-se estudar o novo ramo do direito tributário, chamado de Direito Tributário Ambiental, que se coaduna à adequação de tributos já existentes para a persecução dos valores ambientais, bem como à edição de normas que possuam como hipótese de incidência a proteção dos recursos naturais. Como já salientado, apenas as CIDE, contribuições especiais de intervenção no domínio econômico, e as taxas, que possuem a competência anexa, ou seja, a competência material se confunde com a legislativa e, portanto, não há um rol constitucional taxativo para sua incidência (como há para os impostos), podem ser editadas a partir das competências legislativas ambiental e tributária.

As taxas, foco deste trabalho, são alvos de questionamentos por parte da doutrina devido à possibilidade ou não de apresentarem caráter eminentemente extrafiscal, tendo em vista seu cunho contraprestacional a uma atividade prestada pela Administração Pública. Essa discussão se mostra deveras relevante, tendo em vista que as taxas só podem ser utilizadas como instrumentos de proteção ambiental se houver destaque de seu caráter extrafiscal, uma vez que a ciência do Direito Tributário Ambiental só se torna possível a partir da extrafiscalidade acentuada dos tributos.

Assim, este estudo mostrou que é possível a acentuação da extrafiscalidade

das taxas, tendo em vista que seu caráter contraprestacional não é absoluto, ou seja, pode ser variável em virtude de diversos aspectos (impossibilidade de aferição do valor do serviço prestado, política fiscal, etc.). Caso contrário, se houvesse estrita observância da natureza contraprestacional do serviço prestado, as taxas seriam descaracterizadas, visto que tal aspecto é inerente às tarifas. Como, portanto, não se confundem taxas e tarifas, é possível, sim, que o valor a ser pago a título de tributo possa variar em virtude de atividades socialmente desejáveis.

Dessa maneira, as taxas se apresentam como instrumentos do Direito Tributário Ambiental, uma vez que são aptas a ensejarem condutas apeteceíveis no particular. Quanto às taxas ambientais brasileiras, buscou-se analisar a instituída pela Lei 10.165/00, devido às diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade que seu texto desencadeou. Contudo, diferentemente de sua antecessora, as TCFA se mostram em perfeita harmonia à disciplina constitucional, tendo em vista que todos os seus requisitos se alinham à regra matriz de incidência tributária, bem como o motivo que ensejou sua edição tem escopo constitucional.

Assim, não cabe a alegação de inconstitucionalidade do referido tributo. Uma vez instituída com observância aos requisitos da competência legislativa e ao motivo constitucional, com consonância aos critérios estabelecidos pela regra matriz de incidência tributária que especifica os tributos frente às demais normas do ordenamento, a TCFA é um instrumento hábil ao perfazimento do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, tendo em vista seu caráter acentuadamente extrafiscal, que estimula atividades ambientalmente orientadas (sua base de cálculo varia de acordo com o potencial de poluição de cada atividade), e desestimula as eminentemente poluidoras.

Dessa maneira, tendo em vista o papel dos tributos à dinâmica econômica e social, as taxas ambientais apresentam um papel primordial à proteção dos recursos ambientais. Ademais, por ser uma das únicas espécies tributárias capaz de ser instituída com o escopo de proteção da natureza, as taxas ambientais se mostram como um instrumento de extrema importância ao futuro, como forma de garantir a fruição de um meio ambiente ecologicamente equilibrado às presentes e às futuras gerações.





## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental*. 6 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. Taxas e preços no novo texto constitucional. *Revista de Direito Tributário*, ano 13, n. 47, p.142-155, 1989.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARICHELLO, Stefania Eugenia; ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de. Tributação Ambiental: o tributo extrafiscal como forma de proteção do meio ambiente. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 11, n. , p.113-131, 2007.
- BORNIA, Eduardo. As inconstitucionalidades da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA. Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. *Revista de Estudos Tributários*, nº 19, p. 40-48, 2001.
- BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. *Direito Constitucional Ambiental Brasileiro*. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.
- CARNEIRO, Ricardo. *Direito ambiental: uma abordagem econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, .
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. Rio de Janeiro: Max Limonad, 1998.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros. 2001; 19. ed. 2. tir.
- CIRINO, Samia Moda; BASSOLI, Marlene Kempfer. Direito Tributário Ambiental: Benefícios Fiscais às Empresas para Proteção do Direito Fundamental ao Meio Ambiente. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 12, p.177-198, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COSTA, Regina Helena. Tributação Ambiental. In: Vladimir Passos de Freitas (org.). *Direito Ambiental em Evolução 1*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 303-314.

DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: Heleno Taveira Tôrres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 641-653.

DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DOMINGUES, José Marcos. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FARIAS, Talden Queiroz. *Evolução histórica da legislação ambiental*. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=3845](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3845). Acesso em: 01 set. 2013.

FILHO, João Trindade Cavalcante. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalTvJustica/portalTvJusticaNoticia/anexo/Joao\\_Tri ndade\\_\\_Teoria\\_Geral\\_dos\\_direitos\\_fundamentais.pdf](http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalTvJustica/portalTvJusticaNoticia/anexo/Joao_Tri ndade__Teoria_Geral_dos_direitos_fundamentais.pdf)>. Acesso em 08/09/2013.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito Ambiental Tributário*. 1 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2005.

LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Breves considerações sobre a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, instituída pela Lei 10.165/2000. In: Heleno Taveira Tôrres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 773-782.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 17 Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MATHES, Rafael Antonietti. *Tributação Ambiental e a inconstitucionalidade da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11366](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11366)> Acesso em 04 de setembro de 2013, às 17:00 h.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA. In: Heleno Taveira Tôrres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 749-772.

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

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. 319f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2009.

MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

ORTIZ, Marcos Tranchesi. *Taxas e extrafiscalidade na Constituição*. 2007. 234 p. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2007

QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ROSAL, Albérico Benvindo. *Ecotributação: impostos ambientais no direito brasileiro e no direito português*. 2009. 103 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2009.

SALIBA, Ricardo Berzoza. *Fundamentos do Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANTILLI, Juliana. *Socioambientalismo e novos direitos*. 1. reimpressão 2007. São Paulo: Peirópolis, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*. 4. Ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: Heleno Taveira Tôres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 235-256.

TÔRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos verdes”. In: Heleno Taveira Tôres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 96-156.

TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TÔRES, Heleno Taveira. *Descompasso entre políticas ambiental e tributária*. São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompasso-entre-politicas-ambiental-tributaria>> Acesso em: 04 de setembro de 2013, às 19.28 h..

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental. In: Heleno Taveira Tôres (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 21-54.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. *Incentivos Fiscais no Direito Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação Ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VIEIRA, Bruno Soeiro. *Os impostos municipais e a proteção do meio ambiente*. 1. ed. Porto Alegre: Nuria Fabris Ed. 2011.

IBAMA. Boletim de Cobrança - TCFA. Disponível em: <[http://servicos.ibama.gov.br/cogeq/index.php?id\\_menu=41](http://servicos.ibama.gov.br/cogeq/index.php?id_menu=41)> Acesso em: 04 de setembro de 2013, às 17:03 h.

BRASIL. Constituição, 1969.

BRASIL. Constituição, 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981.

BRASIL. Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991.

BRASIL. Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998.

BRASIL. Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000.

BRASIL. Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000.

ESTADO DE PERNAMBUCO. Lei 10.403, de 29 de dezembro de 1989.

MUNICÍPIO DE RIO DE JANEIRO. Lei nº 1.364, de 19 de Dezembro de 1988.

12ª Vara Federal de Porto Alegre/RS, Mandado de Segurança 2001.71.00.009234-1, Juiz Federal Leandro Paulsen, 23/04/2001. *Revista de Estudos Tributários*, nº 19, p. 140-142, 2001.