

# TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Aspectos jurídicos e contribuição  
da teoria econômica

THÚLIO MESQUITA TELES DE CARVALHO



# TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

ASPECTOS JURÍDICOS E CONTRIBUIÇÃO  
DA TEORIA ECONÔMICA



THÚLIO MESQUITA TELES DE CARVALHO

# **TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

ASPECTOS JURÍDICOS E CONTRIBUIÇÃO  
DA TEORIA ECONÔMICA

1ª edição

Quipá Editora  
2024

Copyright © dos autores e autoras. Todos os direitos reservados.

Esta obra é publicada em acesso aberto. O conteúdo dos capítulos, os dados apresentados, bem como a revisão ortográfica e gramatical são de responsabilidade de seus autores, detentores de todos os Direitos Autorais, que permitem o download e o compartilhamento, com a devida atribuição de crédito, mas sem que seja possível alterar a obra, de nenhuma forma, ou utilizá-la para fins comerciais.

### Conselho Editorial:

Dra. Anny Kariny Feitosa, IFCE | Dra. Érica Machado, UFRN |  
Dra. Elaine Lima, IFTM | Dra. Harine Matos Maciel, IFCE

### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

---

T534t      Tributação ambiental: aspectos jurídicos e contribuição da  
teoria econômica/ Thúlio Mesquita Teles de Carvalho. — Iguatu,  
CE: Quipá Editora, 2024.

102 p. : il.

ISBN 978-65-5376-412-5

1. Tributos Ambientais. 2. Teoria Econômica. I. Carvalho,  
Thúlio Mesquita Teles de. II. Título.

CDD 330

---

Obra Publicada pela Quipá Editora em setembro de 2024

Quipá Editora  
www.quipaeditora.com.br  
@quipaeditora

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço especialmente os meus pais pelo carinho e pela atenção, sem os quais não teria como ter chegado onde estou.

Dedico também o presente trabalho à FUNCAP, Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico, pelo apoio acadêmico.

## APRESENTAÇÃO

O desenvolvimento da noção de desenvolvimento sustentável vem provocando constantes mudanças no modo do ser humano se relacionar, bem como mudanças na maneira como ele se relaciona com seus iguais para garantir os bens jurídicos ambientais. A tributação ambiental vem se tornando um meio cada vez mais utilizado para garantir que as políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sustentável sejam devidamente implementadas.

A exata compreensão de como esse fenômeno pode ocorrer exige um estudo multidisciplinar, visando compatibilizar os conhecimentos da ciência econômica com as necessidades políticas e jurídicas, em especial pelo estudo das repercussões da natureza dos bens públicos para a alocação eficiente de recursos e a compreensão das externalidades negativas.

Diversos conceitos tradicionais do direito tributário precisam ser, em parte, repensados quando se explora a tributação ambiental. Em especial, é necessário revisar a noção de extrafiscalidade.

O equilíbrio ecológico não deve ser compreendido como simples instrumento de preservação dos recursos ambientais,

mas como instrumento indispensável para a máxima efetivação da dignidade da pessoa humana, contudo sequer existe previsão expressa do instituto na Constituição Federal ou nas principais leis nacionais, ambientais ou tributárias. O resultado é o forte subaproveitamento dos instrumentos tributários para efetivar as políticas ambientais.

Assim, é possível concluir que, apesar da relevância da tributação ambiental para a efetivação do desenvolvimento sustentável e da dignidade da pessoa humana, o Brasil ainda é carecedor de uma política coordenada e sistematizada que permita que a tributação ambiental se torne uma prioridade de estado.

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1</b>	<b>08</b>
INTRODUÇÃO	
<b>CAPÍTULO 2</b>	<b>16</b>
TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E COMBATE A EXTERNALIDADES NEGATIVAS	
<b>CAPÍTULO 3</b>	<b>37</b>
BASE CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	
<b>CAPÍTULO 4</b>	<b>74</b>
INSTRUMENTOS LEGAIS DE TRIBUTAÇÃO	
<b>CAPÍTULO 5</b>	<b>93</b>
CONSIDERAÇÕES FINAIS	
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>98</b>

## **CAPÍTULO 1**

### **INTRODUÇÃO**

A tributação é um instrumento jurídico e econômico extremamente relevante em diversos aspectos da vida em sociedade, em especial quando se fala em incentivar ou dificultar condutas por parte dos agentes sociais. Os tributos, por se caracterizem como encargo decorrente de uma imposição pública, geram nos sujeitos o ímpeto de evitá-los ao máximo. Por conta disso, os governos vêm utilizando cada vez mais a tributação para promover políticas públicas, orientando o comportamento dos agentes a satisfazer interesses eleitos pela ordem política como mais relevantes.

Como não poderia deixar de ser, diante da crescente preocupação global com as mudanças climáticas e com os efeitos negativos da ação humana na natureza e no meio ambiente, a tributação vem sendo crescentemente utilizada por diversos países como instrumento para promover políticas ambientais. O efeito indutivo dos tributos é capaz de orientar os comportamentos humanos, de forma a tornar menos atrativas condutas prejudiciais ao meio ambiente. O Brasil seguiu esta mesma tendência, como será desenvolvido no trabalho,

especialmente pela grande preocupação ambiental consagrada pela Constituição Federal 1988, com destaque para seu art. 225.

A carta constitucional consagrou, por um lado, o dever do Estado e da sociedade em preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado e, por outro lado, o modelo de política econômica baseado na intervenção excepcional do Estado, somente sendo possível em casos de relevante interesse coletivo e de imperativo de segurança nacional. Assim, o Poder Público não está autorizado a promover intervenções injustificadas na economia, sob pena de violar os fundamentos da ordem econômica.

Ocorre que a intervenção estatal é demandada pela sociedade em diversas ocasiões em que os mecanismos de mercado são considerados insuficientes, dentre os quais está a preservação do meio ambiente. O fundamento principal para a incapacidade de o mercado tutelar os bens jurídicos ambientais é a existência de *falhas de mercado* que dificultam ou inviabilizam que modelos competitivos entreguem os resultados socialmente desejados.

Quando se fala em preservação ambiental, a falha de mercado mais comumente argumentada são as externalidades negativas, que podem ser explicadas resumidamente como

efeitos atípicos de relações econômicas que repercutem nas esferas individuais de outros sujeitos ou na esfera pública. A consequência das externalidades é que agentes que não participaram da relação econômica que a causou incorrem nos custos (ou ganhos) inerentes àquela relação econômica.

O efeito é a imperfeição do sistema de preços. Com as externalidades, os preços não correspondem com os custos da relação econômica. Quando se tem externalidades negativas (que trazem prejuízos para terceiros), os ganhos do negócio são privados enquanto os custos são socializados. Assim, relações econômicas que não são socialmente proveitosas acabam por sobreviver no mercado, fazendo com que este deixe de ser um gerador de valor para se tornar um gerador de prejuízos.

As externalidades são mais facilmente identificáveis em relações econômicas que ocorrem a partir de bens públicos (no sentido econômicos), assim entendidos aqueles em que o seu proveito é não-rival – que pode ser explorado por qualquer agente sem prejuízo dos demais – e não-exclusivo – que pode ser acessado por qualquer agente sem prejuízo dos demais. O exemplo mais clássico é justamente o meio ambiente, quando entendido enquanto um bem, uma vez que o meio ambiente, em geral, é facilmente acessível e explorável, bem como seu proveito econômico imediato não repercute necessariamente

no proveito futuro próprio ou de terceiros, a depender do recurso natural.

Os bens públicos provocam imperfeições nos processos de alocação de recursos, uma vez que diversos agentes que não contribuem ou mesmo que comprometem o proveito adequado dos recursos disponíveis se beneficiam das condutas corretas dos demais agentes, no que se costuma chamar de *free riders*. Em matéria ambiental, este fenômeno ocorre quando certos agentes se beneficiam de práticas sustentáveis desenvolvidas por outros.

Infelizmente, o efeito da natureza comum do meio ambiente é tratar como *de ninguém* um bem *que pertence a todos*. Os mecanismos de mercado são insuficientes para lidar com situações deste tipo, uma vez que a alocação de custos é limitada e indireta. Como resultado, torna-se necessário agregar novos elementos de indução de comportamento para prevenir os danos ao meio ambiente, desestimular comportamentos poluentes e garantir que o poluidor, beneficiado com a degradação ambiental, compense o meio ambiente e a sociedade como medidas e valores pela conduta danosa.

Surgem, assim, diversos mecanismos jurídicos destinados a internalizar os custos inerentes à atividade poluidora ou a premiar atividades que tragam benefícios

ambientais à sociedade. Os mecanismos podem ser preventivos – a prioridade – ou repressivos (ou reparatórios), em relação ao momento da ocorrência do dano. A tutela preventiva deve ser prioridade, uma vez que o dano ambiental, de modo geral, não comporta a sua reparação integral. O meio ambiente depende de um equilíbrio fino entre elementos bióticos e abióticos que dificilmente pode ser restabelecido depois de destruído ou mesmo danificado. Por exemplo, são mecanismo preventivos o licenciamento ambiental, o zoneamento ambiental, a criação de espaços territoriais especialmente protegidos e a tributação ambiental. Já os mecanismos repressivos, posteriores ao dano, são especialmente o poder de polícia ambiental em sua face sancionatória e a responsabilização civil pela reparação ambiental.

A tributação ambiental busca prevenir o dano ambiental estabelecendo incentivos aos agentes econômicos para que ajam da maneira ambientalmente adequada. Na teoria econômica, a premissa básica para a efetividade a tributação em casos como este é a aversão à tributação, o que resulta no empreendimento de medidas para evitar a tributação ou para garantir normas tributárias mais benéficas. O maior encargo sobre os preços também provoca a perda de competitividade dos serviços e produtos mais prejudiciais ao meio ambiente.

Vale dizer que a maior oneração da atividade poluente não tem o objetivo de aumentar a arrecadação tributárias, mas tão somente redirecionar a carga tributária existente para as atividades mais custosas ambientalmente, no que se chama de *tax shifting*. A tributação adicional sobre certas atividades tem finalidade essencialmente extrafiscal, e não fiscal.

Contudo, os efeitos da tributação ambiental não são restritos apenas a desencorajar atividades poluentes, pois o encargo adicional gera eventualmente distorções indesejáveis sobre os preços no mercado de consumo, onerando especialmente grupos mais vulneráveis. Desta forma, os arranjos tributários da política ambiental devem atentar para seus efeitos distributivos, de maneira a maximizar a proteção ambiental sem gerar outras distorções no sistema tributário.

O primeiro problema possível de identificar no cenário brasileiro da tributação ambiental é a ausência de uma expressa previsão na Constituição Federal e nos principais diplomas referentes à política ambiental, o que acarreta a falta de políticas estruturadas para o emprego de técnicas tributárias voltadas à sustentabilidade. A tributação e a política ambiental ainda são tratadas de maneira bastante dissociada, havendo apenas iniciativas pontuais para implementar iniciativas de tributação verde.

Também é possível perceber a existência de um descompasso entre as principais iniciativas de tributação ambiental, direcionadas a tributos sobre consumo e comercialização de produtos, e a necessidade de garantir um equilíbrio distributivo no sistema tributário brasileiro, ainda marcado pela forte regressividade trazida pela tributação sobre consumo. A própria ideia de tributação verde está associada à efetiva do projeto constitucional de construir uma sociedade justa e pautada pelo desenvolvimento sustentável, o que não será plenamente possível se a tributação corroborar com desigualdades sociais patológicas.

Diante de sua natureza multifacetada e multidisciplinar, a tributação ambiental exige o domínio de matéria bastante diversificadas e com metodologias distantes entre si. Assim, a presente monografia será dividida em três partes. Em primeiro lugar, serão estudados conceitos básicos de teoria econômica que são indispensáveis para a adequada compreensão dos fundamentos da tributação ambiental. No segundo capítulo, será estudada a base constitucional que orienta a existência jurídica da tributação ambiental no Brasil. Por fim, será estudada a base legal para a tributação, necessária para a efetivação concreta das políticas ambientais por meio de mecanismo tributários.

Sem dúvida, o caráter multidisciplinar é bastante relevante quando se discute tributação ambiental, tanto no tocante a compreender o modo como a tributação pode efetivar políticas públicas de cunho ambiental, como para viabilizar uma adequada interpretação das normas constitucionais e infraconstitucionais que tenham como arcabouço a tributação ambiental. Neste sentido, o presente trabalho tem muito a contribuir, especialmente pela notória carência de estudos teóricos na área que consigam agregar de modo satisfatório as noções do direito tributário e do direito ambiental, sempre considerando as contribuições de outras áreas.

A metodologia adotada será eminentemente qualitativa e baseada na exposição de conceitos teóricos da economia, diante de sua relevância para o estudo da tributação ambiental, associado com a revisão da doutrina jurídica e dos diplomas jurídicos relevantes para o direito ambiental, para o direito tributário e para a tributação ambiental.

## **CAPÍTULO 2**

### **TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E COMBATE A EXTERNALIDADES NEGATIVAS**

O desenvolvimento da noção de desenvolvimento sustentável vem provocando constantes mudanças no modo do ser humano se relacionar, bem como mudanças na maneira como ele se relaciona com seus iguais para garantir os bens jurídicos ambientais. A tributação ambiental vem se tornando um meio cada vez mais utilizado para garantir que as políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sustentável sejam devidamente implementadas.

A principal contribuição da ciência econômica para a tributação ambiental está no estudo das repercussões da natureza dos bens públicos para a alocação eficiente de recursos e a compreensão das externalidades negativas. Conhecendo estas duas contribuições, é possível desenvolver a ideia de tributação ambiental de maneira eficaz, viabilizando corrigir falhas de alocação de recursos e permitindo compatibilizar o desenvolvimento econômico e a sustentabilidade ambiental.

Quando limitado ao estudo de leis ou da doutrina jurídica por si só, o estudo jurídico tende a oferecer soluções bastante limitadas para os problemas enfrentados pela vida em sociedade. Por conta disso, o estudo interdisciplinar é relevante para compreender os problemas jurídicos de maneira abrangente, viabilizando, até mesmo, identificar soluções que poderiam passar despercebidas em primeiro momento.

Sob o prisma interdisciplinar, a economia surge como a linha de estudo que mais apresenta contribuições para a tributação ambiental. A área de contato entre os campos se inicia quando se discute a melhor forma de administrar recursos escassos, aqui relacionados à exploração humana dos recursos naturais, alongando-se até o debate de como produzir sistemas de incentivos compatíveis com objetivos políticos pré-definidos, por exemplo, pela Constituição.

Nossas atenções aqui estarão voltadas para a segunda linha, relacionada aos incentivos criados pelos modelos de tributação direcionado à política ambiental. Como desenvolvido em capítulo posterior, chamamos de função extrafiscal dos tributos aquela relacionada a induzir comportamentos humanos a partir do ônus tributário. Mas neste capítulo será estudo de forma mais aprofundada a teoria econômica relacionada à tributação ambiental, de forma a identificar parâmetros para

interpretar as normas de tributação e traçar balizas sobre a melhor forma de desenvolver a tributação ambiental.

Afinal, no que diz respeito à *interpretação econômica* do direito tributário ambiental, a partir do momento em que a tributação passa a ser enxergada como instrumento de efetivação de valores constitucionais relacionados ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, parece correto entender que a interpretação das normas tributárias não pode frustrar os objetivos firmados pelo diploma jurídico. A compreensão de conceitos da economia permite entender e aplicar de maneira mais precisa a normas de tributação ambiental, evitando resultados adversos e garantindo a efetividade da política ambiental.

## RACIONALIDADE ECONÔMICA E INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO AMBIENTAL

Diversos conceitos tradicionais do direito tributário precisam ser, em parte, repensados quando se explora a tributação ambiental. Em especial, é necessário revisitar a noção de extrafiscalidade. A noção de tributo extrafiscal está essencialmente ligada à necessidade de corrigir falhas de mercado, associadas fundamentalmente a comportamentos

incompatíveis com os modelos de mercado perfeito. Contudo, a tributação ambiental necessita de um paradigma diferente, uma vez que seus objetivos estão estritamente relacionados a aspectos de interesse diverso àquele relacionado ao paradigma tradicional. Aqui não existe o objetivo de atingir um estado de coisas ideal no âmbito da estrutura do mercado ou do comportamento de seus agentes por si só, mas sim de viabilizar que o desenvolvimento econômico ocorra preservando bens jurídicos ambientais valorados como relevantes.

O primeiro desafio enfrentado em estudos interdisciplinares é a eventual incompatibilidade metodológica existente entre os diferentes ramos utilizados como referência para o estudo, como ocorre quando se busca associar Direito e Economia, nos marcos teóricos mais comuns. Para resolver tal problema, é relevante identificar as finalidades de cada metodologia e em que pontos é possível haver um diálogo. Neste sentido, serão apresentados os sentidos de Direito e Economia empregados ao longo deste trabalho, e depois será demonstrado como pode ocorrer a compatibilização destes dois ramos de conhecimento.

A ciência do Direito, no seu sentido kelseniano – ainda base do estudo jurídico hoje –, é orientada pelo estudo do direito

positivo.<sup>1</sup> O objeto de seu estudo é o texto normativo, a partir do qual é possível obter juízos de verdadeiro ou falso para problemas jurídicos, tomando como base a extração de proposições lógicas derivadas dos enunciados do diploma jurídico. O papel do jurista seria, portanto, realizar um exercício cognitivo de identificar os sentidos possíveis do texto, as quais seriam utilizadas como base para resolver problemas concretos.

Por outro lado, a ciência econômica apresenta um foco maior nos estudos empíricos, com o fim de compreender o comportamento dos agentes econômicos dentro de circunstâncias de escolhas alternativas e de recursos escassos.<sup>2</sup> A economia estrutura seu estudo a partir de modelos de racionalidade econômica e da análise concreta de como estes modelos são capazes de descrever e prever o comportamento dos agentes no mundo concreto das relações sociais. Dentro desta perspectiva, os incentivos são elemento primordial para a estruturação de tais modelos econômicos, uma vez que são o fator determinante para o comportamento do agente ocorrer de uma maneira e não de outra.

---

1 Cf.: KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Traduzido por João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

2 SHIZGAL, Peter. **Scarce Means with Alternative Uses: Robbins' Definition of Economics and Its Extension to the Behavioral and Neurobiological Study of Animal Decision Making**. Disponível em: < <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC3275781/> >. Acesso em: 22 mai. 2018.

Como seria natural imaginar, o Direito é um dos fatores mais relevantes para a geração de incentivos. Aqui temos um primeiro ponto de diálogo entre os dois ramos: o Direito enquanto objeto de estudo da Economia, em razão de orientar o comportamento dos agentes sociais. Shavell classifica os incentivos criados pelo Direito como incentivos externos, em contraposição aos incentivos internos próprios da Moral:

“[...] Como eu havia discutido [...], a noção de moralidade pode servir para orientar os comportamentos de modo a promover o bem-estar social por meio de incentivos internos - a recompensa do sentimento de virtude, a penalidade da culpa - e também por meio de incentivos externos - a recompensa do elogio, a penalidade do castigo. O sistema legal de curso regula o comportamento através do uso de incentivos externos, principalmente sanções monetárias e prisão. Deixe-me agora comparar moralidade e lei como métodos de controle social do comportamento. Depois disso, usarei a comparação em um exame dos domínios ótimos do direito e da moralidade.

“[...] O estabelecimento de regras legais normalmente não é um processo muito caro, exigindo apenas que uma lei seja aprovada por um órgão legislativo ou que um juiz tome uma decisão que ajude a articular uma regra, e que a regra seja devidamente comunicada. Mas o estabelecimento de regras morais é evidentemente muito difícil do ponto de vista social, supondo que isso ocorra por meio da socialização e da inculcação. Incentivar as regras morais de que não se deve

desarrumar, mentir ou enganar, e assim por diante, requer um esforço constante ao longo dos anos de infância (e reforços posteriores). Se considerarmos os deveres dos pais, das escolas e das instituições religiosas como compostos importantes do ensino de crianças na dimensão moral, podemos apreciar que o investimento da sociedade em imbuir regras morais é substancial. No entanto, deve-se notar também que, quando as noções morais são inatas, ou ao menos supostamente, o estabelecimento das noções é essencialmente livre, de uma perspectiva social.” (tradução livre)<sup>3</sup>

Para o autor, a Moral é instrumento indutor de conduta que decorre da autocontenção do indivíduo em relação à sua

---

3 SHAVELL, Steven. **Foundations of economic analysis of law**. Cambridge: Harvard University Press, 2004, pp. 619-620: “[...] As I discussed [...], notions of morality can serve to govern behavior so as to further social welfare by means of internal incentives—the reward of the feeling of virtue, the penalty of guilt—and also by means of external incentives—the reward of praise, the penalty of chastisement. The legal system of course governs behavior through use of external incentives, principally monetary sanctions and imprisonment. Let me now compare morality and law as methods of social control of behavior. After doing so, I will make use of the comparison in an examination of the optimal domains of law and morality.

Establishment of rules. The establishment of legal rules ordinarily is not a very expensive process, requiring only that a law be passed by a legislative body or that a judge make a decision that helps to articulate a rule, and that the rule be properly communicated. But the establishment of moral rules is evidently very expensive from a social perspective, assuming that this occurs through socialization and inculcation. To instill the moral rules that one should not litter, or lie, or cheat, and the like, requires constant effort over the years of childhood (and reinforcement thereafter). If we regard the duties of parents, schools, and religious institutions as comprised importantly of the teaching of children in the moral dimension, then we can appreciate that society’s investment in imbuing moral rules is substantial. Yet one should also note that where moral notions are inborn, or virtually so, establishment of the notions is essentially free from a social perspective.”

própria conduta. Por outro lado, o Direito se caracteriza como uma limitação heterônoma da ação humana, uma vez que seria implementado por meio de sanções empreendidas, especialmente, por autoridades oficiais. Justamente desta natureza coercitiva das normas jurídica surge a relevância regulatória do Direito e da tributação no bojo das atividades econômicas, pois seria possível afastar os agentes de condutas poluentes ao impor um ônus econômico maior àquela atividade.

A tributação se situa, no bojo da teoria econômica, como um elemento que gera incentivos para determinados fins, de maneira proposital ou não. É possível dizer que o tributo ocupa um lugar relevante na geração de incentivos quando compreendido dentro de sua função extrafiscal, cuja atuação regulatória é a mais notória. Associada à noção de intervenção do Estado na economia, a extrafiscalidade surgiu junto com o Estado Social, na segunda metade o século XX:

“A extrafiscalidade representa, portanto, um método utilizado pelo Estado Social e Democrático de Direito do século XX, que tem por objetivo estimular ou desincentivar determinadas condutas para os fins de concretização das políticas públicas eleitas como prioritárias na Constituição Federal. Embora a extrafiscalidade possa se manifestar na imposição de tributos voltados a desincentivar determinados comportamentos, principalmente na área ambiental, ou com fins regulatórios, como os impostos de importação e exportação, entre

tantos outros, que também geram receitas, é na seara dos incentivos fiscais e das renúncias de receitas com propósito de estimular o desenvolvimento socioeconômico, em todas as suas dimensões, que se insere a maior parte dos dispositivos extrafiscais. E é também nesse contexto que se insere o presente estudo, ao focalizar os incentivos ao desenvolvimento tecnológico e científico.”<sup>4</sup>

Contudo, quando trazida a dimensão ambiental ao debate, temos elementos novos que não são considerados como fundamentais dentro da concepção tradicional de extrafiscalidade. A extrafiscalidade clássica é orientada pela necessidade de promover a (re)estruturação dos mercados com base em balizas fixadas pelo Estado, sendo a tributação um instrumento para este fim. Já a extrafiscalidade ambiental não é propriamente pensada para *causar* incentivos, mas como *consequência* da atuação poluente do agente tributado.

Na extrafiscalidade clássica, a atuação pública é *protativa*, visando corrigir falhas identificadas nas relações de mercado. Por outro lado, a extrafiscalidade ambiental é consequência da necessidade de realocação de recursos, de correção de modelo produtivos poluentes e de prevenção a

---

4 LAKS, Larissa Rodrigues. **Extrafiscalidade e incentivos à inovação tecnológica.** Disponível em: <  
<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/24340/19694> >. Acesso em: 10 abr. 2018.

efeitos nocivos ao meio ambiente. Assim, a atuação pública na tributação ambiental é *reativa*, diante do risco de dano ambiental ou de seu agravamento.

Na extrafiscalidade clássica, a tributação deve ser orientada pelo modelo de *mercado perfeito*, conforme o jargão econômico.<sup>5</sup> Já na extrafiscalidade ambiental, o modelo de mercado não será suficiente, pois o que se busca é um *modelo de meio ambiente ecologicamente equilibrado*, muito mais relacionado à conservação do ambiente em seu estado original ou a intervenções pontuais destinada a corrigir danos causados anteriormente.

Na extrafiscalidade ambiental, a compreensão do agir humano em si é mais relevante do que na extrafiscalidade clássica, pautada em modelos ideias de mercado, pois naquela não bastará reproduzir padrões ideias de mercado se os danos ambientais continuarem sendo uma realidade. Será necessário orientar o comportamento dos agentes a fins que podem ser estranhos às lógicas típicas do mercado, desde que as finalidades ambientais da norma sejam atingidas.

A contribuição mais notória da ciência econômica para a tributação ambiental é, sem dúvida, permitir compreender de

5 Cf.: PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

que forma pode ser melhor alocado o encargo tributário, uma vez que permite identificar quais as gentes sociais precisam ser mais onerados de forma a se atingirem resultados ambientalmente mais satisfatórios. Não seria adequado, por exemplo, tributar os agentes sociais que contribuem com a preservação de recursos ambientais relevantes, ao contrário, seria conveniente conferir-lhes benefícios fiscais e financeiros, conforme preceitua o princípio do protetor-recebedor.

Por outro lado, os *free riders*<sup>6</sup> devem receber um ônus tributário mais intenso, uma vez que não contribuem para a proteção dos bens jurídicos ambientais, especialmente quando estes se utilizam (usuário-pagador) ou mesmo danificam (poluidor-pagador) estes mesmos recursos. A tributação assim funcionaria como um corretor das falhas alocativas decorrentes do natural funcionamento da sociedade.

## CONCEITO ECONÔMICO DE EXTERNALIDADES

A fragilidade dos modelos de mercados perfeitos, da forma desenvolvida pela teoria neoclássica da economia,<sup>7</sup> está

---

6 BURRELL, Alison. **Evaluating Policies for Delivering Agri-environmental Public Goods**. Disponível em: < <http://www.oecd.org/tad/sustainable-agriculture/48185525.pdf> >. Acesso em 22 mai. 2018.

7 PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercado**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 41.

especialmente relacionada ao fato de que desconsidera algumas situações concretas das relações de mercado, no que se costuma chamar de *falhas de mercado*. Dentre as principais falhas de mercado, a literatura econômica enumera a assimetria de informação, a concorrência imperfeita, os mercados incompletos, as externalidades, entre outras. Para fins do presente trabalho, o estudo será concentrado neste último.

A ideia de externalidade está relacionada à existência de custos sociais implícitos às atividades econômicas que não são incorporadas pelo seu causador. Como resultado, os custos da atividade são absorvidos por terceiros que não tiveram qualquer proveito direto dela. As externalidades são, usualmente, decorrência de exploração de bens comuns (no sentido econômico do termo).<sup>8</sup> A literatura econômica classifica as externalidades como falha de mercado, uma vez que os mecanismos típicos de mercado não são capazes de precificar e atribuir os custos da atividade aos sujeitos que dela se beneficiam, portanto ocorrendo uma falha na alocação dos custos e dos benefícios associados à atividade econômica.

Assim, as externalidades são compreendidas como desdobramentos atípicos de relações sociais (e jurídicas), em que terceiros acabam por absorver parte dos custos (ou os

---

<sup>8</sup> *Idem*, p. 60.

ganhos) inerentes àquele empreendimento ou àquela atividade.

Assim explica Shavell:

“Externalidades variam ao longo de uma variedade de dimensões. Elas podem ser benéficas ou prejudiciais para a parte afetada. Podem ocorrer contemporaneamente às ações tomadas ou ocorrer no futuro; e elas podem surgir apenas sob certas contingências. Além disso, elas podem afetar uma, várias ou muitas partes. Vamos considerar vários exemplos clássicos de externalidades.

“(a) Incômodo. Quando uma pessoa perturba seus vizinhos fazendo barulho, produzindo odores desagradáveis, permitindo que um animal mal-comportado vague livremente, e coisas assim, é comum dizer que ele está criando um incômodo. Esta espécie de efeito externo é prejudicial, frequentemente contemporânea (o ruído é imediatamente perturbador) e frequentemente afeta um número relativamente pequeno de indivíduos.

“(b) Poluição. Quando uma empresa descarrega uma substância em um corpo d’água ou no ar, reduz a utilidade de outras pessoas que usam a água ou respiram o ar. Esse efeito externo é prejudicial, pode ocorrer contemporaneamente ou no futuro e frequentemente envolve muitas vítimas.

“(c) Comportamento perigoso, criador de risco. Uma parte pode agir de uma maneira que não cause danos necessariamente, mas apenas em circunstâncias específicas. Assim, uma empresa pode deixar o lodo acumular-se em uma área de retenção e pode haver um risco - se houver um terremoto, por exemplo - de que o material irrompa e prejudique a propriedade vizinha.

Comportamento perigoso e gerador de risco é um comportamento que causa danos sob certas contingências.

“(d) Uso de um recurso comum. O acesso a um recurso como pasto, lago ou reservatório de óleo pode, às vezes, ser aproveitado por muitos indivíduos. Nesses casos, o uso do recurso por uma pessoa pode prejudicar outras pessoas, geralmente esgotando ou causando danos ao recurso. Este efeito é prejudicial para os demais, às vezes contemporâneo e às vezes não, e afeta vários sujeitos.

“(e) Comportamento salutar. As ações de uma pessoa ocasionalmente podem ajudar não apenas ele, mas também outras, como quando as abelhas de um apicultor ajudam a polinizar as árvores frutíferas de um fazendeiro próximo, quando uma pessoa pulveriza para matar mosquitos e também livra seus vizinhos das pragas ou quando uma pessoa embeleza sua terra e traz benefícios aos outros também. Essas externalidades são benéficas e podem afetar várias ou várias partes interessadas.

“(f) Tratamento da propriedade de aluguel. Quando uma pessoa aluga terrenos agrícolas, ela pode reduzir sua utilidade abusando dela, deixando-a se corroer, e assim por diante; ela também pode aumentar seu valor futuro por fertilização ou rotação de plantações. Quando uma pessoa aluga uma habitação ou um bem móvel, como um automóvel, pode afetar novamente a utilidade futura da propriedade pelo cuidado que exerce ao usá-la e mantê-la. Nesses casos, o efeito externo é futuro, pode ser prejudicial ou

benéfico e geralmente afeta um ou um pequeno número de partes.” (tradução livre)<sup>9</sup>

A exploração de recursos ambientais é a principal fonte do debate sobre as externalidades, inclusive tendo sido o pivô para o principal artigo sobre o assunto, *The problem of social*

---

9 SHAVELL, Steven. **Foundations of economic analysis of law**. Cambridge: Harvard University Press, 2004, pp. 78-79: “Externalities vary along a variety of dimensions. They may be beneficial for, or detrimental to, the affected party. They may occur contemporaneously with actions taken or result in the future; and they may arise only under certain contingencies. Moreover, they may affect one, several, or many parties. Let us consider several classic examples of externalities.(a) Nuisance. When a person disturbs his neighbors by making noise, producing foul odors, allowing a misbehaving pet to roam free, and the like, he is commonly said to be creating a nuisance. This species of external effect is detrimental, often contemporaneous (noise is immediately disturbing), and often affects a relatively small number of individuals. (b) Pollution. When a firm discharges a substance into a body of water or into the air, it reduces the utility of others who use the water or breathe the air. This external effect is detrimental, may occur contemporaneously or in the future, and frequently involves many victims. (c) Dangerous, risk-creating behavior. A party may act in a way that does not cause harm for sure but only in particular circumstances. Thus a firm may let sludge accumulate in a retaining area and there may be a chance—if there is an earthquake, for instance—that the material will burst forth and do harm to neighboring property. Dangerous, risk-producing behavior is behavior that causes damage under certain contingencies. (d) Use of a common resource. Access to a resource such as pasture, a lake, or a reservoir of oil may sometimes be enjoyed by many individuals. In such cases, one person’s use of the resource may harm others, usually by depleting or causing damage to the resource. This effect is detrimental to others, sometimes contemporaneous and sometimes not, and affects multiple parties. (e) Salutory behavior. A person’s actions may occasionally help not only him but others as well, as when an apiarist’s bees help to pollinate a nearby farmer’s fruit trees, when one person’s spraying to kill mosquitoes also rids his neighbors of the pests, or when a person beautifies his land to the advantage of others as well. These externalities are beneficial and may affect several or multiple parties. (f) Treatment of rental property. When a person rents farmland, he may reduce its usefulness by abusing it, letting it erode, and so forth; he may also increase its future value by fertilization or by rotation of

*cost*, de autoria de Coase.<sup>10</sup> Como compatibilizar o uso de certos bens quando sua natureza é escassa e todos têm acesso a eles de forma relativamente livre? Ademais, é fácil notar que o desafio da proteção ambiental está relacionado não só com as externalidades geográficas decorrentes do espalhamento dos efeitos da atividade poluidora, mas também com as externalidades temporais, decorrentes do fato de que os efeitos da poluição e da degradação ambiental comumente só são sentidos em momentos futuros, por gerações humanas que sequer foram suas causadoras. Ou seja, existe também a questão da falta de *contemporaneidade* no bojo do problema da degradação ambiental. A natureza mediata dos efeitos da poluição também corrobora para dificultar o combate ao próprio problemas, já que dificulta a identificação do nexo causal entre a ação humana e a degradação do meio ambiente.

Desde a emissão de gases do efeito estufa até poluição sonora, os bens jurídicos ambientais têm a vocação de repartirem os efeitos negativos da atividade econômica, sem atingir os custos da atividade em si. Neste sentido, os efeitos da

crops. When a person rents a dwelling or a movable good, such as an automobile, again he can affect the future utility of the property by the care that he exercises in using it and maintaining it. In these cases, the external effect is a future one, can be detrimental or beneficial, and usually affects one or a small number of parties.”

10 COASE, Ronald. **The problem of social cost**. Disponível em: < <https://www.law.uchicago.edu/files/file/coase-problem.pdf> >. Acesso em 22 mai. 2018.

tributação ambiental também são indivisíveis, pois inibem a degradação ambiental de modo a beneficiar a coletividade indistintamente. Assim, a tributação sobre a atividade poluente não somente é recomendável, como também é um imperativo de interesse público, sem o qual a atividade econômica não cumpre adequadamente a sua missão social.

A necessidade da tributação ambiental vem ganhando adesão no plano global, nas esferas nacionais e internacionais. Nesta linha, cabe o excerto:

“Há também um consenso de que, se o mundo empreender um esforço para reduzir as emissões de gases de efeito estufa, deverá selecionar uma das duas abordagens possíveis. O primeiro é um imposto sobre emissões, projetado para capturar as externalidades associadas à mudança climática. Um imposto mundial sobre emissões de carbono pode começar relativamente baixo - digamos, US \$ 10 por tonelada - e aumentar à medida que a tecnologia avança. Numa abordagem deste tipo, é geralmente assumido que o imposto seria uniforme. Os cidadãos da Rússia, da China, da Índia, dos Estados Unidos, da França e assim por diante pagariam o mesmo imposto. Há um desacordo sobre a magnitude apropriada do imposto e, como veremos, diferentes nações ganhariam e perderiam diferentes quantias de qualquer imposto.” (tradução livre)<sup>11</sup>

---

11 “There is also a consensus that if the world does undertake an effort to reduce greenhouse gas emissions, it should select one of two possible approaches. The first is an emissions tax, designed to capture the externalities associated with climate change. A worldwide tax on carbon

A tributação ambiental vem ganhando autonomia enquanto política pública, diante da premente necessidade de compatibilizar as demandas de mercado com os inconvenientes decorrentes do exercício desmedido da atividade econômica. O desenvolvimento de políticas verdes torna necessário não só repensar a maneira como a estrutura dos sistemas tributários nacionais são desenvolvidos, mas também a forma como o próprio direito tributário é pensado.

Dentro da perspectiva tradicional, o direito tributário foi desenvolvido sob uma perspectiva liberal, voltada à proteção dos indivíduos (contribuintes, no caso) frente ao Estado-cobrador-de-tributos. Toda a principiologia do direito tributário é baseado na premissa de que seu objetivo principal é evitar o abuso da atuação estatal, sem levar em consideração eventuais interesses paralelos associados à tributação. É perceptível que o modelo tradicional de limitação do poder de tributar é pensado sob um prisma fiscal, tanto que muitos princípios tributários são relativizados quando se está diante do uso da tributação com fins extrafiscais.

emissions might start relatively low – at, say, \$10 per ton – and increase as technology advances. On an approach of this kind, it is generally assumed that the tax would be uniform. Citizens of Russia, China, India, the United States, France, and so forth would all pay the same tax. There is a disagreement about the proper magnitude of the tax, and as we shall see, different nations would gain and lose different amounts from any given tax.” In: POSNER, Eric; SUNSTEIN, Cass. **Climate change justice**. Disponível em: < [https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2757&context=journal\\_articles](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2757&context=journal_articles) >. Acesso em: 03 mar. 2018.

Contudo, a tributação ambiental tenciona esta estrutura tradicional do direito tributário, pois as premissas tradicionais não se mantêm integralmente. Não somente o indivíduo deve ser protegido frente aos abusos do poder político, mas também os interesses ambientais – de matriz difusa – da sociedade precisam ser preservados no seio do direito tributário. Seria possível instituir incentivos fiscais para atividades manifestação poluidoras? Seria possível revogar vantagens fiscais concedidas a atividades com alto grau de retorno ambiental? O Estado-fisco deve observar a totalidade da principiologia constitucional? A ciência econômica pode dar algumas pistas da resposta ao Direito, bem como oferecer elementos para a construção teórica para um novo paradigma para o direito tributário.

A noção de externalidades está diretamente relacionada à tributação ambiental. Como identificar quais agentes sociais devem ser mais onerados com a tributação, sem levar em consideração os impactos de sua atividade sobre terceiros? A partir da identificação dos efeitos nocivos da atuação de terceiros é que será possível definir como a tributação deverá ser realizada, de maneira a reduzir ou compensar os custos sociais provocados por atividades poluidoras.

**INTERCÂMBIO ENTRE ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO**

O desenvolvimento sustentável também não deve ser compreendido como a instrumentalização inconsequente dos mecanismos de tributação ambiental. Frequentemente, as políticas tributárias provocam consequências imprevisíveis, podendo até mesmo comprometer a própria finalidade da política ambiental. Por exemplo, a tributação ambiental sobre o consumo precisa ser moderada, sob pena de comprometer políticas redistributivas e, conseqüentemente, a própria justiça da política socioambiental.

A tributação tem uma natural complementariedade com a ciência econômica. As influências são de mão dupla. A tributação é objeto de estudo da ciência econômica, pois o encargo fiscal tem forte efeito sobre o comportamento os agentes econômicos, bem como possui direta relação com a atuação do Estado sobre a economia e sobre sociedade em geral. Além disso, a tributação afeta os preços das mercadorias e dos serviços, influenciando o modo de organização dos mercados, a competitividade das empresas e o investimento sobre certos setores em detrimento de outros.

Já a ciência econômica é relevante para a tributação por fornecer elementos essenciais para a estruturação do sistema tributário e para a adequada compreensão de diversos institutos tributários. A Economia é importante informador para a política

tributária, uma vez que permite identificar que bases econômicas podem (ou devem) ser tributas, em que grau esta tributação deve ocorrer e de que forma a norma tributária deve ser interpretada.

As contribuições da ciência econômica igualmente permitem identificar falhas nas políticas de tributação ambiental que possam comprometer a justiça social associada à tributação, conforme será discutido no capítulo seguinte, em especial pelos efeitos distributivos indesejados que a tributação adicional sobre o consumo pode trazer. Assim, não é possível realizar um estudo completo sobre a tributação ambiental caso não se leve em consideração fatores extrajurídicos que lhe são fundamentais. A contribuição da ciência econômica, por exemplo, é evidente, uma vez que oferece elementos teóricos que são complementares para entender a abrangência, a relevância e as limitações da tributação ambiental no séc. XXI.

## CAPÍTULO 3

### BASE CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A tributação ambiental está diretamente relacionada com a efetivação de valores constitucionais relacionados ao desenvolvimento sustentável. O equilíbrio ecológico não deve ser compreendido como simples instrumento de preservação dos recursos ambientais, mas como instrumento indispensável para a máxima efetivação da dignidade da pessoa humana. Dificilmente será possível haver a plena satisfação dos direitos fundamentais ignorando que o meio ambiente é um pressuposto para tal.

A tutela dos bens jurídicos ambientais vem ganhando cada vez maior centralidade nos ordenamentos jurídicos nacionais e na ordem jurídica internacional. Este processo tem sua expressão mais clara quando os direitos ambientais são elevados ao patamar de normas constitucionais, sendo até colocados na posição de direitos fundamentais de terceira geração, como ocorre no Brasil.<sup>12</sup> A principal especificidade dos

---

12 Cf.: BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 32 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2016.

direitos ambientais são sua natureza difusa, no espaço e no tempo, uma vez que o equilíbrio das relações ecológicas entre elementos bióticos e abióticos depende de um plexo de fatores intrincado e de forma indivisível.

No plano espacial, a degradação em certa parte do planeta representa um prejuízo potencial a todas as nações, diante da realidade de que os efeitos da poluentes não respeitam barreiras jurídicas. No plano temporal, a degradação ambiental provocada hoje pode acarretar efeitos que serão sentidos pelas gerações humanas a vir, uma vez que os recursos terrestres são limitados e sujeitos a exaurimento ou degradação.

A introdução dos direitos ambientais ao rol de direitos fundamentais (ou de direitos humanos, no plano internacional) não se trata de uma medida supérflua ou de mero alargamento do rol de direitos estruturantes da ordem jurídica, mas de uma decorrência direta das noções de indivisibilidade e de historicidade dos direitos fundamentais. Do primeiro, é possível extrair a ideia de que não há possibilidade de efetivar plenamente a dignidade da pessoa humana sem colocar a proteção ambiental como política pública prioritária, uma vez que condições ambientais favoráveis são fundamentais para a sadia qualidade de vida e para o melhor desenvolvimento da personalidade do sujeito. Da historicidade, é possível extrair que

a introdução dos direitos ambientais ao rol de direitos fundamentais é fruto dos desafios do tempo presente, em que os impactos da degradação ambiental é crescentemente sentido sobre o estilo de vida e sobre o trabalho dos seres humanos, especialmente em regiões pobres, carentes de recursos para encarar os desafios ambientais.

A elevação dos direitos ambientais ao patamar de norma necessária para a efetivação da dignidade da pessoa humana é uma decorrência da definição de novas prioridades dentro do contexto de implementação das políticas públicas. A atuação estatal não pode ignorar as demandas ambientais, sob pena de falhar com sua missão constitucional de construir uma sociedade próspera.

Na linha da inserção dos direitos ambientais como fundamental, doutrina contemporânea fala, até mesmo, do paradigma do *ambientalismo social (ou socioambientalismo)*.<sup>13</sup> A tutela ambiental, no seu viés tradicional, compreende que a função do direito é garantir a preservação dos bens jurídicos ambientais. Já a doutrina do ambientalismo social compreende a tutela jurídica do meio ambiente como instrumento necessário

---

13 CAVEDON, Fernanda de Salles; VIEIRA, Ricardo Stanziola. **Socioambientalismo e justiça ambiental como paradigma para o sistema jurídico-ambiental**: estratégia de proteção da sóciobiodiversidade no tratamento dos conflitos jurídico-ambientais. Disponível em: < <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/26564-26566-1-PB.pdf> >. Acesso em: 27 mar. 2018.

não simplesmente para a proteção do equilíbrio ecológico, mas para efetivação da democracia e dos demais direitos fundamentais.

Basta imaginar que valores básicos dependem diretamente da qualidade ambiental para serem efetivados, tanto direta como indiretamente. Não há como efetivar plenamente, por exemplo, os direitos à vida, em seus diversos espectros, à saúde, ao lazer e à cultura, já possuem ligação íntima com a proteção dos bens jurídicos ambientais. Outros interesses sociais, como a qualidade das condições de trabalho, o desenvolvimento científico, o acesso à moradia digna e o turismo, também estão fortemente atrelados à preocupação ambiental. Assim, a tutela dos bens jurídicos ambientais reflete inevitavelmente no desenvolvimento socioeconômico e na efetivação da justiça social, o que justifica lembrar da tutela ambiental inclusive quando se fala em construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, da CF/88) e garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, II, da CF/88).

## GARANTIA DE MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE SUSTENTÁVEL

A Constituição Federal de 1988 consagra o meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental de terceira dimensão, especialmente em seu art. 225. Trata-se de direito de matriz difusa, em razão de tutelar bens jurídicos relacionados a interesses indivisíveis da sociedade, mas só de âmbito nacional, como também transnacional ou global.

O art. 225 da carta constitucional confere especial atenção para o meio ambiente natural, determinando ser dever do Estado e da sociedade garantir o meio ambiente ecologicamente equilibrado. Não é possível sequer alegar a necessidade de norma regulamentado para sua aplicabilidade, pois o STF já reconheceu que a referida norma é de eficácia plena, dispensado norma regulamentadora para ser aplicável (neste sentido, temos a ADI/MC 3.540, em 01/09/2005).

Como direito fundamental, a garantia ao meio ambiente ecologicamente equilibrado impõe ao Poder Público deveres de agir e se abster, conforme for necessário, para garantir a efetivação do equilíbrio ecológico.

Em sua dimensão negativa, o direito ao meio ambiente ecologicamente sustentável determina que o Estado deve se

*abster* de agir quando necessário para evitar um dano ambiental desproporcional. Trata-se do chamado direito a defesa, típico dos direitos fundamentais de primeira dimensão, mas que aqui também encontra plena aplicação. A tutela ambiental pode ser enxergada desta maneira quando se trata, por exemplo, da realização ou não de obra pública causadora de significativo impacto ambiental, seja pelo Estado diretamente ou por seu delegatário. É dever da autoridade pública, em casos deste tipo, ponderar seriamente se o interesse público será efetivamente atendido com a realização da obra, sendo recomendável promover um debate público mais amplo sobre a conveniência social do impacto ambiental provocado.

Em sua dimensão positiva, os direitos fundamentais podem ser entendidos como direitos à prestação, uma vez que o Estado deverá *se comportar de maneira ativa* para proporcionar à sociedade o direito almeja, no caso, o equilíbrio ecológico. Neste sentido, vale trazer a definição de Mendes e Branco:

“Os direitos de defesa, conforme a própria denominação os designa, oferecem proteção ao indivíduo contra uma ação, apreciada como imprópria, do Estado. Já os direitos a prestação partem do suposto de que o Estado deve agir para libertar os indivíduos das necessidades. Figuram direitos de promoção. Surgem da vontade de estabelecer uma “igualdade efetiva e solidária entre todos os membros da comunidade política”. São direitos que se realizam por intermédio do Estado.

“Se os direitos de defesa asseguram as liberdades, os direitos prestacionais buscam favorecer as condições materiais indispensáveis ao desfrute efetivo dessas liberdades. Os direitos a prestação supõem que, para a conquista e manutenção da liberdade, os Poderes Públicos devem assumir comportamento ativo na sociedade civil.”<sup>14</sup>

É possível, até mesmo, expandir o debate ao ponto de se questionar se não seria adequado compreender a preservação do meio ambiente como um pressuposto para os demais direitos fundamentais. Afinal, o equilíbrio ecológico parece ser um pressuposto para a própria ideia de dignidade humana, uma vez que não é possível imaginar uma vida digna quando o entorno em que vive o sujeito de direitos seja maculado de maneira desproporcional. Embora a ideia de meio ambiente equilibrado enquanto pressuposto dos direitos fundamentais – e não simplesmente enquanto mais um direito fundamental – seja assunto a ser debatido, o consenso parece estar na noção de que a preocupação ambiental está no centro da ideia de efetivação de direitos no séc. XXI.

Reconhecendo a fundamentalidade e a centralidade da dimensão ecológica dos direitos fundamentais, alguns autores falam até mesmo de *direito ao mínimo existencial ambiental*. O Estado não poderia recusar aos indivíduos um patamar mínimo

---

14 MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**, epub, pp. 200-201.

de qualidade ambiental, sob pena de macular a própria noção de dignidade. Coloca-se, assim, em discussão a necessidade de garantir um patamar mínimo de qualidade ambiental para as presentes e futuras gerações, sem a qual não seria possível se pensar em dignidade da pessoa humana.<sup>15</sup>

Reconhecer a existência de um mínimo existencial ambiental leva a um ponto de coincidência entre os direitos sociais e o direito ambiental. É possível notar que o debate sobre a qualidade ambiental perpassa também os debates relacionados a efetivação de direitos sociais em geral, já que frequentemente a efetivação destes pressupõe a efetivamente daquela, e vice-versa. Não é possível imaginar o pleno desenvolvido de uma sociedade justa e solidária, quando a injustiça socioambiental e a degradação ecológica são intensas. O direito à vida, por exemplo, dificilmente poderia ser satisfeito caso desatendida a necessidade de respeito ao meio ambiente, já que “viver” não é somente “sobreviver”, mas também dispor de condições mínimas para o proveito da vida com qualidade e lazer. Tanto é correto tal pensamento que o art. 225, § 1º, V, da Constituição consagra que é dever do Estado “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.” Neste sentido, desenvolve Garcia:

---

15 GONÇALVES, Bernardo. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: Jus Podivm, 2017, p. 736.

“Portanto, a proteção ambiental está diretamente relacionada à garantia dos direitos sociais, já que o gozo desses últimos (como, por exemplo, saúde, moradia, alimentação, educação, etc.), em patamares desejáveis constitucionalmente, estão necessariamente vinculada a condições ambientais favoráveis, como, por exemplo, o acesso a água potável (através de saneamento básico, que também é direito fundamental social integrante do conteúdo mínimo existencial), à alimentação sem contaminação química (por exemplo, de agrotóxicos e poluentes orgânicos persistentes), a moradia em área que não apresente poluição atmosférica, hídrica ou contaminação do solo (como, por exemplo, na cercania de áreas industriais) ou mesmo riscos de desabamento (como ocorre no topo de morros desmatados e margens de rios assoreados).”<sup>16</sup>

A sintonia dos direitos ambientais com o ideário dos direitos sociais é tamanha que muitos autores já defendem a necessidade de garantir conquistas atingidas e de evitar o chamado retrocesso na proteção ambiental, ou seja, haveria uma espécie de vedação do retrocesso, ou efeito *cliquet*, ambiental. Neste sentido temos a posição de Sarlet:

“Assim, a proibição de retrocesso implica o reconhecimento de um direito subjetivo que tem por objeto uma conduta negativa, ou

---

16 GARCIA, Denise Schmitt Siqueira. (2013). “Mínimo existencial ecológico: a garantia constitucional a um patamar mínimo de qualidade ambiental para uma vida humana digna e saudável”. **JURÍDICAS**. No. 1, Vol. 10, pp. 31-46. Manizales: Universidad de Caldas.

seja, impugnar todo e qualquer ato que venha a reduzir e mesmo suprimir determinados níveis de proteção do ambiente.

“A proibição de retrocesso, do ponto de vista da dogmática dos direitos fundamentais, opera, portanto, como um limite aos limites dos direitos fundamentais, porquanto parte do pressuposto de que toda e qualquer intervenção restritiva no âmbito de proteção de um direito fundamental carece não apenas de uma justificação (e mesmo legitimação) enraizada na própria Constituição Federal, como também enseja um rigoroso controle de sua compatibilidade com o marco normativo constitucional e do Direito Internacional dos direitos humanos.

“Com efeito, a proibição de retrocesso significa em primeira linha que toda medida que diminua a proteção do ambiente deva ser presumida (relativamente) inconstitucional, salvo preenchidos um conjunto de critérios e que, sempre analisados à luz das circunstâncias do caso, ensejam um juízo de inconstitucionalidade acompanhado da correspondente sanção.”<sup>17</sup>

Assim, a atuação estatal não pode ser de indiferença quanto à preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Os instrumentos que o Estado pode se utilizar para atingir tal objetivo constitucional são diversos, possuindo fundamento constitucional e base legal. Os meios jurídicos para garantir a preservação ambiental precisam ser abrangentes

---

17 SARLET, Ingo Wolfgang. A proibição de retrocesso na proteção e promoção de um meio ambiente saudável. **Consultor Jurídico**. Disponível: <<https://www.conjur.com.br/2016-mar-25/direitos-fundamentais-proibicao-retrocesso-protacao-meio-ambiente-saudavel>>. Acesso em 18 jan. 2018.

justamente para garantir a efetividade da atuação estatal, já que, para cada continência ambiental, um instrumento pode ser mais efetivo do que outro.

## INSTRUMENTOS CONSTITUCIONAIS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Apesar desta marcada importância da tributação ambiental, o sistema jurídico brasileiro ainda carece de instrumentos constitucionais e legais para sua efetivação, sequer existe previsão expressa do instituto na Constituição Federal ou nas principais leis nacionais, ambientais ou tributárias. O resultado é o forte subaproveitamento dos instrumentos tributários para efetivar as políticas ambientais. Embora não haja previsão expressa, não é possível negar a possibilidade de se extrair implicitamente a tributação ambiental da Constituição Federal de 1988.

Os principais instrumentos constitucionais de tutela ambiental da Constituição estão previstos em seu art. 225, incluindo seu *caput* e seus incisos. Em especial, convém destacar a definição de espaços territoriais especialmente protegidos (art. 225, § 1º, III), o estudo de impacto ambiental (art. 225, § 1º, IV), a gestão de riscos ambientais por meio poder de polícia (art. 225, § 1º, V), e a educação ambiental em todos

os níveis de ensino (art. 225, § 1º, VI). Como se percebe, à parte a educação, os principais instrumentos constitucionais de tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado estão associados à intervenção direta do Estado na limitação da liberdade dos agentes sociais.

Contudo, a intervenção direta do Estado tem diversas limitações, em especial pela dificuldade em o Poder Público gerenciar o volume de ações humanas que afetam cotidianamente o equilíbrio ecológico. A intervenção direta do Estado, no que toca à política ambiental, está ligada especialmente à sanção de condutas poluentes e ao poder de polícia, além de esforços empreendidos pela própria máquina estatal para proteger e revitalizar áreas ambientalmente relevantes. Contudo, por questões financeiras e operacionais, as ações do Estado dificilmente comportam o volume de trabalho necessário para a adequada preservação ambiental.

Como consequência, vêm ganhando força instrumentos de *intervenção indireta* do Estado para efetivar a proteção ambiental, dentre os quais tem destaque a tributação ambiental. A intervenção indireta diz respeito às situações em que o Estado atua como mero orientador ou incentivador de condutas, sem predeterminá-las. Assim, a intervenção indireta se baseia na criação de incentivos para os próprios agentes privados, que

compõem as estruturas sociais, agirem da maneira considerada social e ambientalmente mais adequada. Ou seja, não são implementados instrumentos de coerção. Neste sentido, desenvolve Figueiredo:

“Por incentivo, dentro do processo de regulação estatal, entende-se o auxílio prestado pelo Poder Público para o fomento, a implementação ou o desenvolvimento de determinadas atividades econômicas, a serem exploradas pelo particular. Em outras palavras, a atividade é implementada e exercida pela iniciativa privada, contando, todavia, com benefícios e incentivos estatais, conduzindo-se para o cumprimento dos interesses públicos e coletivos estabelecidos para tanto.”<sup>18</sup>

Como destaca Thomé, é necessário reconhecer a necessidade de instituir mecanismos complementares para a efetividade das políticas ambientais, diante da dificuldade de regulamentação, fiscalização e controle das atividades potencialmente poluidoras. Com o intuito de efetivar as normas ambientais, surgem os instrumentos econômicos de proteção ambiental, que têm por objetivo estimular a adoção da gestão ecológica pelos empreendedores. Um dos principais estímulos para a gestão ecológica são os mecanismos de internalização dos custos sociais de atividades ecologicamente danosas.<sup>19</sup>

---

18 FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito econômico**. 7 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense Ltda., 2014, epub, p. 238.

O direito comparado apresenta diversas experiências do uso desses instrumentos econômicos para implementar políticas ambientais, como demonstraram a União Europeia, a Suíça, o Canadá e o estado de Nova York nos EUA, conforme cita Thomé. Destaca ainda o autor que a justificativa fundamental para esses instrumentos é a complementação do direito regulamentar, bem como facilitar a integração da dimensão ambiental na política econômica.<sup>20</sup>

Os instrumentos econômicos também possuem uma grande importância preventiva, uma vez que facilita a implementação de mecanismos de efetivação dos princípios do usuário-pagador e da prevenção. Isso fica claro no Tratado de Roma, em seu artigo 130 R-2, que institui a “ação preventiva” como ação prioritária da política econômica dos estados da União Europeia. Com especial destaque, temos a utilização de medidas fiscais para encorajar ações ambientalmente positivas e desencorajar aquelas negativas.<sup>21</sup>

Como dito, a Constituição de 1988 é rica em mecanismos ambientais para a intervenção direta na economia, mas é escassa em mecanismo de intervenção indireta, em especial quando se fala em intervenção relacionada à tributação

---

19 THOMÉ, Romeu. **Manual de Direito Ambiental**. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 797.

20 *Idem*, p. 797.

21 *Ibidem*, pp. 798-799.

ambiental. Diferentemente, o constituinte previu para outras searas da política econômica, como fez no caso da preservação da concorrência, a partir do art. 146-A. Desta forma, convém criticar a insuficiência constitucional em matéria de trazer instrumentos mais amplos para a tributação ambiental.

As normas infraconstitucionais também reconhecem a simbiose entre a política econômica e a política ambiental, com destaque, temos a Lei nº 6.938/81, que estabelece a Política Nacional do Meio Ambiente. No inc. XIII de seu art. 9º, o diploma legal traz a previsão expressa dos instrumentos econômicos, apresentando exemplificativamente a concessão florestal, a servidão ambiental e o seguro ambiental. Como fica claro, o dispositivos não exaure as possibilidades de instrumentos econômicos, até porque não seria possível imaginar que o legislador fosse capaz de identificar antecipadamente todas as formas possíveis de estimular comportamentos humanos ambientalmente positivos.

## TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO NA ORDEM SOCIAL E ECONÔMICA

A intervenção do Estado na economia justifica-se pela ideia de que, por vezes, os mecanismos naturais de mercado

podem levar a distorções na própria estrutura do mercado, levando a efeitos socialmente indesejados, bem como pelo fato de que os mecanismos próprios de mercado por vezes não satisfazem as necessidades sociais. No direito concorrencial, é mais enfatizada a busca por corrigir distorções concretas que prejudicam ou inviabilizam as estruturas concorrenciais, de maneira a garantir que as vantagens das estruturas competitivas sejam atingidas pela via regulatória. Já as normas ambientais buscam atingir um estado ótimo socioambiental, não necessariamente se compatibilizando com os padrões concorrenciais do mercado, ou seja, não se busca simplesmente restabelecer estruturas típicas de mercados competitivas. O direito ambiental, assim, ao regular o mercado, possui uma ênfase diferente do direito regulatório típico.

Neste sentido, o Estado atua como elemento externo ao mercado que irá corrigir ou definir suas bases de funcionamento. No direito ambiental, a atuação do ente público não se a simplesmente restabelecer as estruturas competitivas, mas estabelecer uma base jurídica de proteção ambiental que condicionará e orientará os modelos de negócio da atividade econômica.

A função estatal, assim, seria corrigir eventuais distorções e orientar as estruturas mercadológicas para garantir

que o mercado entregue à sociedade o retorno social desejado. Um dos meios para atingir tal finalidade é garantir que efeitos atípicos da atividade econômica não repercutam negativamente sobre o restante da sociedade, como ocorre com as *externalidades negativas*, conforme discutido a seguir. Da mesma forma que os ganhos da atividade devem ser restringir ao empreendedor, por meio do direito de propriedade, me circunstâncias ideais, os custos da atividade também devem se restringir ao seu beneficiário. Quando se procede à alocação dos custos da atividade àqueles que dela se beneficiam, fala-se que ocorre a *internalização das externalidades*. Neste sentido, convém o excerto de Nusdeo:

“A excessiva utilização dos recursos naturais que caracteriza as sociedades contemporâneas tem levado a um consenso no tocante à sua escassez. Caracterizando-os como recursos escassos, passa a ser possível imputar-lhes um valor e, conseqüentemente, tratá-los a partir de mecanismos de mercado. Nesse sentido, têm se tornado freqüente a referência aos chamados serviços ambientais e à necessidade de sua valoração e remuneração àqueles que os preservam. No sentido oposto, isto é, da cobrança pelo uso dos recursos, a legislação há muito reconheceu o princípio do usuário pagador, bem como do poluidor pagador. A não-imputação desse preço leva à ocorrência de trocas involuntárias de custos e benefícios, não captadas pelo mercado e suportada, portanto, por terceiros ou por uma

coletividade alheia às atividades utilizadoras de recursos ambientais. É o que ocorre com frequência, na medida em que o mercado costuma ser incapaz de fixar e incentivar o pagamento dos preços relativos ao uso ou à preservação dos recursos ambientais. Fala-se, assim, em falhas de mercado, e tecnicamente, de externalidades. [...]

“Genericamente, consideram-se falhas ou imperfeições de mercado as situações nas quais os mercados reais não funcionam conforme as previsões do chamado modelo ideal de mercado competitivo. O objetivo de minorá-las é responsável, em grande medida, pela presença do Estado na economia sendo revelada nas mais diferentes áreas do Direito, tais como na defesa da concorrência e no mercado de capitais. A falha de mercado mais de perto relacionada ao problema ambiental é justamente a externalidade.”<sup>22</sup>

Também no exterior, muitos autores entendem a tributação ambiental como importante instrumento para combater as externalidades negativas, uma falha de mercado inerente às atividades potencialmente causadores de significativos impactos ambientais. Neste sentido, Brown:

“A necessidade de *tax shifting* - redução de impostos sobre renda e aumento de impostos sobre atividades ambientalmente destrutivas - tem sido amplamente endossada por economistas. Por exemplo, um imposto sobre o carvão que incorporasse o aumento dos custos de saúde associados à mineração e à

---

22 NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. **O uso de instrumentos econômicos nas normas de proteção ambiental.** Disponível em: < <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/67710-89140-1-pb.pdf> >. Acesso em: 30 jan. 2018.

inalação de ar poluído, os custos dos danos causados pela chuva ácida e os custos da interrupção climática encorajaria o investimento em fontes limpas de energia renovável, como eólica ou solar.

“Um mercado em que é permitido ignorar os custos indiretos de preços de bens e serviços é irracional, desperdício e, no final, autodestrutivo. É precisamente a isso que Nicholas Stern se referia quando descreveu o fracasso da tentativa de incorporar os custos da mudança climática nos preços dos combustíveis fósseis como “uma falha de mercado na maior escala que o mundo já viu”.<sup>23</sup>

A ideia de externalidade está diretamente relacionada à noção econômica de “bens comuns” e à dificuldade de internalização dos custos sociais de certas atividades econômicas. Diferentemente da concepção jurídica do termo “bem comum”, o sentido econômico está relacionado ao modo de repartição do proveito e dos custos inerentes à exploração de

---

23 “The need for tax shifting—lowering income taxes while raising levies on environmentally destructive activities—has been widely endorsed by economists. For example, a tax on coal that incorporated the increased health care costs associated with mining it and breathing polluted air, the costs of damage from acid rain, and the costs of climate disruption would encourage investment in clean renewable sources of energy such as wind or solar.

A market that is permitted to ignore the indirect costs in pricing goods and services is irrational, wasteful, and, in the end, self-destructive. It is precisely what Nicholas Stern was referring to when he described the failure to incorporate the costs of climate change in the prices of fossil fuels as “a market failure on the greatest scale the world has ever seen.” In: BROWN, Lester R. **Plan B 3.0: Mobilizing to Save Civilization**. Chapter 13. The Great Mobilization: Shifting Taxes and Subsidies. Disponível: < [http://www.earth-policy.org/books/pb3/PB3ch13\\_ss2](http://www.earth-policy.org/books/pb3/PB3ch13_ss2) >. Acesso em 19 jan. 2018.

certos recursos. Fala-se aqui em bens comuns quando estes são dotados de rivalidade – quando o proveito do bem por certos sujeitos compromete seu proveito por outros no futuro –, e de não exclusividade – ou seja, quando o acesso aos recursos é relativamente para aqueles que dele pretendam usufruir. Este conceito não se confunde com a noção econômica de “bens públicos”, caracterizados como não-rivais e não-exclusivos.<sup>24</sup> Um bem economicamente público, em tese, não seria prejudicado pelo consumo de terceiros. Já os bens comuns, como o meio ambiente relativo ao planeta Terra, têm seus recursos cada vez mais exauridos pela exploração humana.

Quando se fala em *bem rival*, quer-se dizer que o seu proveito por um indivíduo resulta na redução do potencial

---

24 HOLZINGER, Katharina. **Transnational common goods**: strategic constellations, collective action problems and multi-level provision. New York: Palgrave Macmillan, 2008, p. 12: “The theory of public goods is rooted in welfare economics and public finance. Its basic concern is the observation that some goods show properties, which make them ill suited for purely private provision or individual use. As a consequence of these properties the market will produce inefficient results. The goods are provided or preserved in suboptimal quantity or quality, and thus a welfare optimum cannot be achieved. Although the origin of public goods theory is usually traced back to Samuelson’s (1954, 1955) seminal paper, parts of the theory had already been developed before. The existence of externalities, which are central to the concept of public goods, and their undesirable effects on collective welfare, had been discussed among economists since the early twentieth century. So-called Pigouvian taxes or subsidies, named after Pigou (1920), who had first proposed them, have been advocated to correct the inefficiencies induced by externalities. Before Samuelson tackled the problem of provision of public goods, Wicksell (1896) and Lindahl (1919) had already concerned themselves with the problem of “just taxation” for the provision of public goods provided by governments.

proveito por outro indivíduo. Quando se fala em *bem não-exclusivo*, quer-se dizer que é possível o proveito simultâneo por mais de um indivíduo. Na concepção atual de meio ambiente, é razoável entender que a ideia de meio ambiente ecologicamente sustentável se ajusta à noção de bem comum, uma vez que se enquadra, em regra, dentro da noção de *bem não-rival e exclusiva*.

Não resta dúvida que a exploração desmedida dos recursos naturais acaba por comprometer a própria subsistência da atividade econômica que deles depende, contudo o *gap* entre causa (atividade poluente) e efeito (comprometimento da atividade pela poluição) acaba por prejudicar que os causadores da poluição sofram com ela. Assim, eventualmente, a ânsia por explorar os recursos naturais pode levar a resultados socialmente negativos, devido à individualização dos ganhos e à repartição dos custos.

A ideia de bens comuns é fundamental para entender o problema das externalidades negativas, já que certas espécies de externalidades são desdobramento da natureza comum de certos bens, como ocorre com as externalidades de rede, conforme afirma Holzinger:

“O problema com as externalidades de rede é a alocação ineficiente e a falha de mercado, como ocorre com todas as externalidades.

No centro do problema está o fato de que o benefício individual marginal de participar de uma rede é menor que o benefício social marginal. Como afirmam Liebowitz e Margolis (1994: 141): “É o problema da tragédia-do-bem-comum que virou a cabeça”. Como consequência, pode ser difícil alcançar a massa crítica de membros da rede necessária para financiá-la. O problema surge tanto no início, quando uma rede deve ser construída, como também com a transição de uma rede (ou padrão) para outra. O segundo problema é, portanto, redes demais e muito pequenas. Isso acontecerá se a massa crítica puder ser alcançada, mas as externalidades de rede positivas não podem ser esgotadas (Blankart e Knieps, 1992). Koelliker (2001) apresenta uma taxonomia de bens que inclui externalidades de rede.”<sup>25</sup>

A solução para o problema da internalização das externalidades não é unívoca, havendo dúvidas em relação a quais medidas seriam mais adequadas para garantir que os

---

25 HOLZINGER, Katharina. **Transnational common goods**: strategic constellations, collective action problems and multi-level provision. New York: Palgrave Macmillan, 2008, p. 18: “The problem with network externalities is inefficient allocation and market failure, as with all externalities. At the core of the problem is the fact that the marginal individual benefit of participating in a network is less than the marginal social benefit. As Liebowitz and Margolis (1994: 141) put it: “It is the tragedy-of-the-commons problem turned on its head.” As a consequence, it may be difficult to reach the critical mass of network members necessary to finance the network. The problem arises both at the outset, when a network is to be built up, as well as with transition from one network (or standard) to another. The second problem is therefore too many and too small networks. This will happen, if the critical mass can be achieved, but the positive network externalities cannot be exhausted (Blankart and Knieps 1992). Koelliker (2001) presents a taxonomy of goods that includes network externalities.”

custo sociais do empreendimento sejam restritos àqueles que se beneficiem da atividade. As duas linhas principais da literatura talvez sejam aquelas defendidas respectivamente por Pigou<sup>26</sup>, em seu *The Economics of Welfare* e por Coase<sup>27</sup>, em seu *The Problem of Social Cost*. O primeiro defende a atuação mais incisiva do Estado no sentido de haver taxação sobre atividades poluidoras e subsídios a atividades sustentáveis. Já Coase defende uma atuação mais discreto do Estado, a partir da alocação de direitos de propriedade de maneira que viabilizasse a responsabilização civil dos poluidores e incentivasse soluções consensuais entre as partes envolvidas.<sup>28</sup> É possível identificar não um antagonismo, mas uma complementariedade entre essas contribuições teóricas de Samuelson sobre bens públicos e bens comuns.

Como decorrência da mitigação dos efeitos das externalidades negativas, a tributação ambiental também possui uma importância redistributiva para a sociedade, uma vez que reparte ganhos econômicos ecologicamente gravosos, de

---

26 PIGOU, Arthur Cecil. **The economics of welfare**. Disponível em: < [http://files.libertyfund.org/files/1410/0316\\_Bk.pdf](http://files.libertyfund.org/files/1410/0316_Bk.pdf) >. Acesso em: 22 mai. 2018.

27 COASE, Ronald. **The problem of social cost**. Disponível em: < <https://www.law.uchicago.edu/files/file/coase-problem.pdf> >. Acesso em 22 mai. 2018.

28 NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. **O uso de instrumentos econômicos nas normas de proteção ambiental**. Disponível em: < <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/67710-89140-1-pb.pdf> >. Acesso em: 30 jan. 2018.

maneira a permitir que o enriquecimento não se dê em detrimento da sociedade. Assim, a tributação pode ser útil para garantir que o desenvolvimento econômico seja sustentável e que os ganhos da atividade poluente repercutam em benefício social.

Vale dizer que, quando se fala em aumentar tributos sobre atividades poluidoras, não se está defendendo o aumento da carga tributária de modo geral, tendo em vista que muitas vezes o volume de tributos já é elevado. É possível haver o aumento da carga tributária sobre setores específicos da sociedade, sem que haja repercussão no volume total de tributos, desde que haja a devida desoneração em outras áreas. Sobre o que o autor chama de *tax shifting*, argumenta Brown:

“A *tax shifting* envolve a alteração da composição dos tributos, mas não da carga tributária. Significa reduzir tributos sobre renda e compensá-los com tributos sobre atividades ambientalmente destrutivas, como emissões de carbono, geração de lixo tóxico, uso de matérias-primas virgens, uso de recipientes de bebidas não-recarregáveis, emissões de mercúrio, geração de lixo, uso de pesticidas e uso de produtos descartáveis. Isso não é de forma alguma uma lista abrangente, mas inclui as atividades mais importantes que devem ser desencorajadas pela tributação. Existe amplo consenso entre os cientistas ambientais sobre os tipos de atividades que precisam ser mais tributadas. A questão agora é como gerar apoio público para a *tax shifting* que é necessária. [...] “A forma como a *tax shifting* pode ser vista na tabela compilada pelo pesquisador do Worldwatch, David

Roodman. (Veja a Tabela 11–1.) Ela analisa a Europa, onde ocorreu a maior parte da mudança, e dá uma ideia de como nove países reduziram os impostos sobre a renda pessoal ou os salários, ao mesmo tempo em que os aumentaram em atividades destrutivas ao meio ambiente. A Suécia foi o primeiro país a iniciar este processo, com um programa para reduzir os impostos sobre a renda pessoal, ao mesmo tempo em que aumentava as emissões de carbono e enxofre para desencorajar a queima de combustíveis fósseis, particularmente aqueles com alto teor de enxofre. [...]” (tradução livre)<sup>29</sup>

É possível dizer que o *tax shifting* se caracteriza como uma espécie de seletividade ambiental, por discriminar

29 “Tax shifting involves changing the composition of taxes but not the level. It means reducing income taxes and offsetting them with taxes on environmentally destructive activities such as carbon emissions, the generation of toxic waste, the use of virgin raw materials, the use of nonrefillable beverage containers, mercury emissions, the generation of garbage, the use of pesticides, and the use of throwaway products. This is by no means a comprehensive list, but it does include the more important activities that should be discouraged by taxing. There is wide agreement among environmental scientists on the kinds of activities that need to be taxed more. The question now is how to generate public support for the wholesale tax shifting that is needed. [...]”

The way tax shifting works can be seen in the table compiled by Worldwatch researcher David Roodman. (See Table 11–1.) It looks at Europe, where most of the shifting has occurred, and gives a sense of how nine countries have reduced taxes on personal income or wages while increasing them on environmentally destructive activities. Sweden was the first country to begin this process, with a program to lower taxes on personal income while raising them on carbon and sulfur emissions to discourage the burning of fossil fuels, particularly those with high sulfur content. For several years, only the smaller countries of Europe, such as Denmark, the Netherlands, and Sweden, followed this path. [...]” (BROWN, Lester R. **Eco-economy**: building an economy for the Earth. Disponível em: < [http://www.earth-policy.org/images/uploads/book\\_files/ecofront.pdf](http://www.earth-policy.org/images/uploads/book_files/ecofront.pdf) >. Acesso em: 22 mai. 2018.)

atividades mais poluentes para serem mais intensamente oneradas, e de distributividade, por garantir que o ônus da tributação seja equanimemente distribuído conforme a intensidade da poluição. A partir desse conceito, é possível criar mecanismos de oneração de atividades poluentes, sem comprometer a carga tributária geral.

O cálculo social deste tipo de tributação, contudo, não pode ser feito de modo simplista, já que o ônus tributário inevitavelmente gera efeitos econômicos sobre os preços de produtos e serviços. Além de precisar prevenir o enriquecimento socioecologicamente injusto, decorrente da atividade poluidora, a tributação ambiental deve ser construída também de maneira a evitar distorções nas relações de mercado, como bem destacam Morris & Mathur:

“De uma forma ou de outra, um imposto sobre o carbono é, em última análise, suportado por pessoas (e não por entidades puramente legais, como corporações ou pequenas empresas). A maior parte de um imposto de carbono provavelmente seria “repassado” aos consumidores na forma de preços mais altos para energia e outros produtos. Os economistas podem estimar diretamente esses aumentos de preços ao consumidor usando tabelas de entrada / saída de bens e serviços na economia, e podem estimar os efeitos finais sobre as famílias comparando os aumentos de preço com os dados da pesquisa sobre quanto os diferentes grupos de renda familiar gastam em energia fóssil (eletricidade, gasolina, gás natural, etc.) e outros produtos cujos preços aumentariam.

“No entanto, na prática, os resultados distributivos tendem a ser mais complicados do que sugerem os cálculos de aumento de preços de varejo. Por um lado, o imposto sobre o carbono também afeta as fontes de renda das famílias, não apenas como elas gastam sua renda. Por exemplo, um imposto sobre o carbono poderia reduzir a renda de capital e os salários, e os preços gerais mais altos poderiam aumentar as transferências, como os pagamentos da Previdência Social, para as famílias pobres. Além disso, a incidência econômica final de um imposto de carbono depende criticamente de como o governo usa a receita, quais outras reformas fiscais e quais gastos acompanham o imposto de carbono e quais outras mudanças são feitas nas políticas ambientais.” (tradução livre)<sup>30</sup>

A precaução para evitar resultados regressivos na tributação ambiental também deve estar presente quando da

---

30 MORRIS, Adele; MATHUR, Aparna. **The distributional burden of a carbon tax: evidence and implications for policy.** In: PARRY, Ian; MORRIS, Adele; WILLIAMS III, Roberton C. (editors) **Implementing a US carbon tax: challenges and debates.** New York: Routledge, 2015, p. 98: “One way or another, a carbon tax is ultimately borne by people (and not purely legal entities like corporations or small businesses). Most of a carbon tax would likely be “passed forward” to consumers in the form of higher prices for energy and other products. Economists can estimate these consumer price increases straightforwardly using input/output tables of goods and services in the economy, and they can estimate the ultimate effects on households by matching the price increases with survey data about how much different household income groups spend on fossil energy (electricity, gasoline, natural gas, etc.) and on other products whose prices would increase. However, in practice the distributional outcomes are likely to be more complicated than those simple calculations of higher retail prices would suggest. For one thing, the carbon tax also affects households’ sources of income, not just how they spend their income. For example, a carbon tax could lower capital income and wages, and higher overall prices could increase transfers, such as Social Security payments, to poor households. Moreover, the final economic incidence of a carbon tax hinges critically on how the government uses the revenue, what other tax and spending reforms accompany the carbon tax, and what other changes are made to environmental policies.”

implementação das *tax shifting*, discutidos acima, de modo a garantir resultados sociais mais satisfatórios, como destaca Brown:

“Os governos geralmente tomam cuidado para garantir que os impostos ambientais não sejam socialmente regressivos. David Roodman descreve como Portugal evitou isso com o seu imposto sobre a água, um recurso cada vez mais escasso neste país semi-árido. A cidade de Setúbal fornece aos agregados familiares 25 metros cúbicos de água por mês isentos de impostos. Em seguida, acrescentados impostos adicionais sobre a água, elevando o imposto por meio de três níveis de consumo sucessivamente mais altos.”<sup>31</sup>

A regressividade da tributação ambiental pode ser percebida mais intensamente nas áreas relacionadas a comercialização de mercadorias, uma vez que a oneração sobre consumo tende a se concentrar nas etapas finais da cadeia produtiva. Como resultado, o maior atingido é o consumidor. Assim, grupos sociais de baixa renda, em que o consumo representa uma parcela maior da renda total, acabam por ser muito mais atingidos por políticas de tributação ambiental

31 “Governments typically take care to ensure that environmental taxes are not socially regressive. David Roodman describes how Portugal has avoided this with its tax on water, an increasingly scarce resource in this semiarid country. The town of Setúbal provides households with 25 cubic meters of water per month that is tax-free. It then “terraces” additional water taxes, raising the tax through three successively higher levels of consumption.” (BROWN, Lester R. **Eco-economy**: building an economy for the Earth. Disponível em: < [http://www.earth-policy.org/images/uploads/book\\_files/ecofront.pdf](http://www.earth-policy.org/images/uploads/book_files/ecofront.pdf) >. Acesso em: 22 mai. 2018.)

direcionadas a onerar produtos oriundos de cadeias produtivas poluentes.

O eventual efeito da não-cumulatividade não seria suficiente para ocasiões deste tipo, uma vez que a ideia de onerar mais intensamente a atividade poluente pressupõe exatamente que o poluidor tem de arcar com os custos sociais de sua atividade. Por outro lado, a efeito da não-cumulatividade tem resultado inverso, pois desonera o vendedor e facilita o repasse dos custos da tributação ao consumidor final.

Diante dos diferentes efeitos distributivos que a tributação pode ter conforme o fator gerador, é preciso bastante cautela no momento de definir quais bases econômicas serão objeto de tributação ambiental. Como explicado no capítulo anterior, um dos objetivos da tributação ambiental é exatamente combater as externalidades negativas. Ocorre que, se esta nova tributação não atentar para seus efeitos distributivos, poderá ser ela mesma a causadora de uma nova externalidade negativa, agora provocada pela tributação (verde) adicional.

Para o Brasil, informação deste tipo deve ser tomada como um alerta sobre a formatação atual da tributação ambiental e sobre a necessidade de se rever os modelos de tributação hoje utilizados. Como será melhor visto no capítulo seguinte, a tributação ambiental mais popularizada no Brasil é

feita por meio do ICMS, que incide especialmente sobre a comercialização de mercadorias, o que acaba o ônus sobre bens consumidos, de forma mais significativa, pelas mais pobres da população.

O efeito de concentração de renda parece, contudo, mais brando se utilizados modos de tributação direcionados para serviços, em vez de tributação sobre comércio. Quando o encargo incide sobre serviços, o efeito indutor da tributação ambiental tende a ser mais efetiva, uma vez que os agentes tributados buscarão novas maneiras – mais sustentáveis – de entregar os mesmos resultados ou as mesmas utilidades para a sociedade. Também haverá menos sobrecarga sobre os preços de produtos relevantes para a subsistência dos grupos sociais vulneráveis.

Todavia, o estudo sobre a tributação verde sobre serviços ainda é bastante incipiente. O primeiro motivo é que a necessidade de uma tributação ambiental menos voltada para produtos e mais atenta para seu efeito distributivo é especialmente relevante no Brasil, diante de seu já elevado patamar de desigualdades sociais e de seu perfil de tributação voltado para o consumo. Em segundo lugar, a tributação verde ainda é muito centrada em tributos que já possuem mecanismos

jurídicos de tributação verde, em especial ICMS, IPVA, IPTU e ITR.<sup>32</sup>

## FONTES CONSTITUCIONAIS IMPLÍCITAS PARA A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

É possível entender que a Constituição Federal de 1988 oferece diretrizes para a ordem econômica nacional, em seu art. 170. Em especial, temos a função social da propriedade (inc. III) e a defesa do meio ambiente (inc. VI). Este último determina que é necessário conferir tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Ademais, o atual diploma constitucional, em seu art. 173, consagra a ideia de que a atuação direta do Estado na economia é exceção, devendo se restringir a casos de relevante interesse coletivo e segurança nacional. Já o art. 174 determina que o papel estatal na economia deve ser de agente normativo e regulador, exercendo a função de fiscalização, incentivo e planejamento.<sup>33</sup>

---

32 CARDOSO, Lidiane Carmen. **Tributação ambiental**: um instrumento do desenvolvimento sustentável. Disponível em: < <http://www.revista.unisal.br/am/index.php/rdiram/article/download/118/107> >. Acesso em: 22 mai. 2018.

33 THOMÉ, Romeu. **Manual de Direito Ambiental**. Salvador: JusPodivm, 2016, pp. 794-795.

A atuação do Estado na economia inclui também a intervenção indireta a partir de incentivos, dentre os quais estão os tributários. Contudo, a ideia de excepcionalidade da intervenção também se aplica nesta última, em favor do princípio da livre iniciativa. Neste sentido, as políticas públicas tendentes a incentivar ou dificultar atividades econômicas com base na conveniência ambiental também devem ser vistas como medida excepcional, somente cabíveis quando devidamente justificadas pelos fins pretendidos. No caso da tributação ambiental, a finalidade básica é efetivar o princípio da prevenção e concretizar o desenvolvimento sustentável.

As políticas tributárias devem ser ponderadas com o conhecimento científico acumulado e com as diretrizes políticas firmadas no debate democrático. Não é aceitável que medidas discriminatórias desta espécie sejam feitas sem a devida fundamentação e proporcionalidade, bem como é necessário promover o devido controle sobre seus efeitos na economia e sobre seus resultados na tutela dos interesses ambientais da sociedade.

Apesar da ausência de previsão expressa no texto constitucional, é possível extrair a tributação verde de comandos implícitos na Constituição Federal. Em primeiro, o diploma político atribui aos entes federativos a competência concorrente

de legislar sobre florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição (art. 24, VI), bem como estabelece o dever de garantir o equilíbrio ecológico (art. 225).

É possível deduzir que a constituição também concede, reflexamente, aos entes os poderes (implícitos) necessários para perseguir estes fins e para efetivar suas atribuições. Assim, é possível extrair a ideia genérica da função extrafiscal dos tributos a possibilidade de submeter atividades mais poluentes a um maior ônus fiscal. Conforme a própria formatação jurídica de certos tributos – não só, mas especialmente incidentes sobre consumo –, é possível (e é necessário, conforme o art. 170, VI) que o Estado defina regras de extrafiscalidade que priorizem o desenvolvimento sustentável. Neste sentido, convém trazer o excerto de Bolzan:

“A tributação não possui fim em si mesma. Trata-se de um instrumento para realização das atividades-fim do Estado, o qual, geralmente, se vale da arrecadação tributária para fazer frente às suas despesas. Os tributos, quando utilizados na sua função extrafiscal, revelam a principal fonte de receita financeira; porém, há uma finalidade extraordinária de interferência do Estado que, da mesma forma que a fiscal, enseja cobrança de tributos e alteração de alíquotas: a extrafiscalidade.”<sup>34</sup>

---

34 BOLZAN, Giovanni. **Tributação ambiental e capacidade contributiva**. Disponível em: < [http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013\\_1/giovana\\_bolzan.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/giovana_bolzan.pdf) >. Acesso em: 31 jan. 2018.

Surge, então, o fenômeno da *extrafiscalidade ambiental*, que pode ser entendida com a utilização de mecanismos extrafiscais para viabilizar a implementação de objetivos socioambientais da sociedade definidos na constituição. Trata-se de uma tendência global, como destaca Moreira:

“O grande exemplo contemporâneo do redirecionamento da função extrafiscal está consubstanciado na extrafiscalidade socioambiental, verdadeiro instrumento para a consecução do desenvolvimento sustentável, ou da sustentabilidade. Assim, sustentabilidade e socioambientalidade caminham juntas, pois a primeira é o ideal a ser alcançado pela segunda, que, manifestada na tributação, ganha espaço na extrafiscalidade. Assim, podemos citar como exemplo dessa nova visão a crescente atenção às Green taxes, ou tributos “verdes”, com evidente característica extrafiscal socioambiental, já que a socioambientalidade está ligada diretamente ao correto desenvolvimento da sociedade, protegida por medidas ambientalmente orientadas.

“De fato, a Green Tax Reform, ou Reforma Fiscal Verde, tem acrescentado adeptos dessas políticas no mundo inteiro, alcançando sensíveis resultados positivos.<sup>6</sup> Na Europa, a Green Tax Reform e a Política Tributária Energética alcançam notável ponto de partida, demonstrando a preocupação a respeito das consequências ambientais da atividade econômica e promovendo políticas preventivas e repressivas de orientação do comportamento ambientalmente estruturado. Por exemplo, na Inglaterra, houve reduções em determinadas contribuições sociais para que os contribuintes tivessem maior aceitação na criação da CCL - Climate Change Levy. A Política Ambiental Tributária inglesa está baseada em acordos voluntários e aquelas empresas que se inscrevem nos Voluntary Agreements, aceitando as suas condições, poderão

ter reduções no CLL de até 80%. Situação análoga é encontrada nas demais Políticas Tributárias Ambientais na Europa, onde a Green Tax Reform recebeu forte acolhida.”<sup>35</sup>

A experiência brasileira na tutela do meio ambiente seguiu linha semelhante, adotando novos mecanismos de tributação ambiental para otimizar as atividades ecologicamente sustentáveis. Ainda neste sentido, outro trecho de Moreira:

“Já no Brasil, a tributação extrafiscal socioambiental também abraçou as Green Taxes, 7 que proporcionaram aproximação do sistema tributário brasileiro frente às perspectivas ambientais da sustentabilidade, lembrando que a proteção ambiental, em virtude das peculiaridades do nosso próprio país, já havia sido objeto de tributos extrafiscais, como a criação de incentivos tributários<sup>8</sup> com finalidades ambientais e elementos da configuração do tributo ambiental. O art. 170 da CF/1988 contribui de maneira incisiva ao desenvolvimento das Green Taxes ao anexar dentro dos princípios gerais que orientam a atividade econômica, a proteção ao meio ambiente (inc. VI).

“Consubstanciando da mesma forma para o papel relevante das Green Taxes, além do art. 170, também contribui o art. 225 da CF/1988, relativo ao meio ambiente. Este dispositivo foi influenciado pelos debates ambientalistas promovidos pelas Conferências Internacionais na época, sobretudo aquelas promovidas pela ONU. Por isso, a necessidade de se garantir o direito ao meio ambiente à coletividade o dever de defendê-lo e

---

35 MOREIRA, Rafael Soares. **Tributação extrafiscal e meio ambiente:** rumo a concepção de tributo ambiental. Disponível em: < [http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011\\_2/rafael\\_moreira.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_2/rafael_moreira.pdf) >. Acesso em: 31 jan. 2018.

preservá-lo para que as gerações futuras possam desfrutar do meio ambiente protegido. Evidencia-se que esta ideia está atrelada à noção de sustentabilidade, ou desenvolvimento sustentável, o que demonstra a grande influência daquelas conferências internacionais na elaboração do dispositivo. São, portanto, dois dispositivos constitucionais que reputamos essenciais no estudo jurídico desses instrumentos tributários no ordenamento jurídico brasileiro.”<sup>36</sup>

Seria possível dizer a tributação ambiental é um dever do Estado? Se o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito fundamental difuso, a ausência de mecanismo tributários de estímulo a comportamentos sustentáveis poderia ser visto perfeitamente como violador da vedação à proteção insuficiente (*Untermassverbot*). Apesar de não haver previsões constitucionais expressas sobre a necessidade de implementar políticas tributárias sustentáveis – o que compromete a força do comando constitucional –, é possível dizer que o Estado brasileiro tem o dever de implementar a tributação ambiental.

Não há discricionariedade sobre a existência do dever de implementar a tributação ambiental, somente existe alguma margem de discricionariedade no que tange a *quais* políticas tributárias serem utilizadas para este fim. Assim, não parece

---

36 MOREIRA, Rafael Soares. **Tributação extrafiscal e meio ambiente:** rumo a concepção de tributo ambiental. Disponível em: < [http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011\\_2/rafael\\_moreira.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_2/rafael_moreira.pdf) >. Acesso em: 31 jan. 2018.

errado afirmar que, nas situações em que as competências tributárias não atribuem muita margem, os entes federativos teriam o direito de implementar a tributação ambiental no tributos de sua competência que detenham condições de orientar condutas sustentáveis.

Os entes políticos, com base no princípio da máxima efetividade, têm o dever de empregar as políticas públicas mais eficazes para o atingimento das finalidades constitucionais. A falta de previsão expressa da tributação ambiental também não é obstáculo, pois o constituinte, ao prever os objetivos do estado nacional, confere implicitamente os poderes necessários para tal fim. E desta forma ocorre com a tributação ambiental.

A tributação precisa ser reconhecida como parte do compromisso do Estado em implementar o desenvolvimento sustentável. A prerrogativa estatal de tributar precisa ser entendida dentro de um contexto mais de efetivação de direitos, indo além de ser um mero instrumento de arrecadação de recursos.

## **CAPÍTULO 4**

### **INSTRUMENTOS LEGAIS DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

A legislação ambiental brasileira apresenta amplos mecanismos de controle da atividade poluidora, a partir de instrumentos de prevenção, fiscalização e repressão. Para prevenção, a necessidade de licenciamento ambiental e de avaliações de impacto ambiental são os instrumentos jurídicos mais notáveis. Mas outros instrumentos também estão disponíveis, como a compensação ambiental, o zoneamento ambiental e a instituição de espaços territoriais especialmente protegidos (ETEP). Em comum, os mecanismos legais tendem a se basear no protagonismo da atuação estatal para definir o modo de organização da atividade econômica, pressupondo-a como potencial causadora de danos ao meio ambiente.

A maioria dos instrumentos regulatórios ambientais partem dos pressupostos de que os interesses econômicos (em regra, particulares) são opostos aos interesses ambientais (por excelência, difusos). Contudo, esta concepção não está necessariamente correta, uma vez que é possível a formulação de políticas regulatórias que alinhem ambos os interesses, a

partir de instrumentos que viabilizem ou facilitem certa convergência. A melhor forma de buscar tal convergência é reforçar o uso de instrumentos regulatórios não-coercitivos, baseados, por exemplo, em sanções positivas (ou sanções premiais), a partir das quais o retorno econômico seja condicionado ou potencializado pelo *compliance ambiental* (obediência às normas ambientais).

A tributação ambiental, por sua vez, é um dos principais mecanismos de utilização de sanções premiais, uma vez que viabiliza a compensação financeira pelo respeito às normas ambientais. Outra vantagem é a facilidade de sua efetivação, uma vez que associa o ímpeto arrecadatário do Estado à implementação das normas ambientais, inclusive reduzindo os custos de funcionamento pela fiscalização simultânea, tributária e ambiental.

Apesar de já presente, a tributação ambiental ainda não está devidamente aprimorada no Brasil, como já destacado no capítulo anterior. Em primeiro lugar, a Constituição de 1988 não conferiu à tributação ambiental o destaque necessário, apesar de ter demonstrado forte preocupação com o meio ambiente. Em segundo lugar, não existem políticas abrangentes para associar a tributação e as políticas ambientais, o que torna a

abrangência da tributação ambiental restrita territorialmente e limitada juridicamente.

## BASE LEGAL DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

Apesar da sua notória relevância, inexistente qualquer regramento sistematizado sobre tributação ambiental no âmbito infraconstitucional. Como consequência, a tributação ambiental ainda se limita a iniciativas pontuais e pouco coordenadas entre os estados, o que inevitavelmente compromete a sua efetividade.

O principal diploma legal sobre meio ambiente no Brasil é a Lei da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei nº 6.938/81), que tem por objetivo “a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana”.

A própria lei enumera, em seu art. 9º, um conjunto de instrumentos para efetivar a política nacional. Com destaque, o inc. XIII traz um rol exemplificativo de instrumentos econômicos, apresentando expressamente concessão florestal, servidão

ambiental e seguro ambiental. A tributação ambiental está incluída implicitamente neste rol. Vale dizer que a própria servidão ambiental já inclui uma série de vantagens, dentre elas tributárias (como isenção de ITR, pela Lei nº 9.393/96), para estimular a participação voluntária dos particulares na proteção ambiental.

## INSTRUMENTOS NACIONAIS DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

No Brasil, há tributos específicos que se destacam no tocante às políticas ambientais, especialmente tributos voltados à tributação da cadeia produtiva, usualmente conhecidos como tributos indiretos. Ou seja, a tributação ambiental recai especialmente sobre tributos indiretos, entendidos como aqueles em que existe o reconhecimento jurídico do repasse do encargo econômico-tributário a outros sujeitos, os contribuintes de fato. Explica bem o tributarista Alexandre:

“São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo.

“A definição aqui exposta inclui apenas os tributos que já foram tecnicamente concebidos como aptos à transferência do encargo, visto que sob o ponto de vista econômico a translação se verifica em praticamente todo tributo.

“São diretos os tributos que não permitem tal translação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo. [...]

“O ICMS é um tributo cujas configurações constitucional e legal estabelecem que a pessoa nomeada contribuinte (o comerciante) repassa para uma outra (o consumidor) o ônus econômico do tributo. São claras as presenças do contribuinte de direito (o comerciante) e o de fato (o consumidor), de forma que este sofre o impacto do tributo – que tem seu valor oficialmente embutido no preço pago –, enquanto aquele faz o recolhimento do valor recebido aos cofres públicos. O tributo é indireto. [...]

“Os economistas, baseados na indiscutível tese de que praticamente todo tributo tem a possibilidade de ter seu encargo econômico repassado para o consumidor de bens e serviços, afirmam que a classificação dos tributos como diretos ou indiretos é irrelevante. Não obstante tal entendimento, existe uma profunda relevância jurídica na classificação quando se comparam as regras relativas à restituição de tributo direto com aquelas referentes aos tributos indiretos. Ademais, a inaplicabilidade de critérios econômicos para qualificação de um tributo como direto ou indireto é ponto pacífico da Jurisprudência do STJ (REsp 118.488).”<sup>37</sup>

A doutrina usualmente denomina o ICMS orientado para políticas ambientais como ICMS-Ecológico. A Constituição

---

37 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Editora Forense Ltda., 2016, epub, pp. 94-95.

Federal de 1988 criou este tributo sob a competência dos Estados-membros, contudo definiu que 25% de sua arrecadação teria de ser repartida entre os Municípios, sendo que até um quarto deste valor deveria ser repartido conforme critérios definidos em lei estadual. Ocorre que os Estados começaram a implementar políticas de incentivo ambiental, beneficiando Municípios que adotam práticas sustentáveis a partir desta fatia do ICMS repartida conforme critérios estaduais:

“No início, o ICMS Ecológico nasceu como uma forma de compensar os municípios pela restrição de uso do solo em locais protegidos (unidades de conservação e outras áreas de preservação específicas), uma vez que algumas atividades econômicas são restritas ou mesmo proibidas em determinados locais a fim de garantir sua preservação. Hoje, uma visão mais ampla demonstra que é um ótimo meio de incentivar os municípios a criar ou defender a criação de mais áreas protegidas e a melhorar a qualidade das áreas já protegidas com o intuito de aumentar a arrecadação.

“Municípios que preservam suas florestas e conservam sua biodiversidade ganham uma pontuação maior nos critérios de repasse e recebem recursos financeiros a título de compensação pelas áreas destinadas à conservação, e, ao mesmo tempo, um incentivo para a manutenção e criação de novas áreas para a conservação da biodiversidade.

“O Paraná foi o primeiro estado brasileiro a instituir o ICMS Ecológico, em 1989. A seguir vieram os Estados de São Paulo (1993), Minas Gerais (1995),

Amapá (1996), Rio Grande do Sul (1997), Mato Grosso do Sul, Pernambuco e Mato Grosso (2000), Tocantins (2002), Acre (2004), Rio de Janeiro, Ceará (2007) e Rondônia (1997).<sup>38</sup>

Embora o ICMS seja reconhecido como importante objeto na execução de políticas ambientais, é possível identificar algumas dificuldades inerentes à sua utilização. Em primeiro lugar, por se tratar de tributo estadual, as políticas tributárias acabam se tornando muito heterogêneas ao longo do território nacional, contribuindo para efeitos colaterais negativos relacionados à intensificação de disparidades regionais, à dificuldades de gerar um ambiente tributário mais simplificado e ao seu cotejo com políticas estaduais de estímulo e desestímulo econômico que eventualmente ganham preponderância sobre a política ambiental.

Outro elemento complicador é natureza predominantemente fiscal do ICMS, que corresponde à maior parte da arrecadação dos Estados-membros. Como efeito, a política ambiental pode encontrar na ânsia arrecadatória um obstáculo adicional. Inclusive, já vêm sendo estudadas outras alternativas tributárias, como a tributação sobre a renda:

“De acordo com Fernando Veiga, Coordenador de Serviços Ambientais da TNC, a iniciativa busca melhorar a gestão ambiental, oferecendo uma

---

38 O ECO. **O que é o ICMS Ecológico.** Disponível em: < <http://www.oeco.org.br/dicionario-ambiental/28048-o-que-e-o-icms-ecologico/> >. Acesso em: 20 mar. 2018.

alternativa ambientalmente amigável a uma sociedade que está acostumada à extração. Pagar bônus de conservação aos produtores é muito mais eficiente, em termos econômicos, do que ter que remediar os problemas causados pela má manutenção dos serviços. Quando a floresta e seus serviços não estão funcionando bem, o produtor acaba tendo que pagar para recuperá-los", aponta. No contexto de iniciativas locais, algumas cidades brasileiras criaram um Imposto Ecológico de Circulação de Bens e Serviços ( ICMS), onde 5% dos 25% da receita tributária que os estados passam para as cidades serão investidos em projetos de proteção ambiental, embora alguns especialistas ainda tenham reservas sobre o mecanismo.

"De acordo com Mauricio Chapinoti, do Pedro Pinheiro Advogados, mesmo atuando como promotor, o ICMS ecológico tem limitações na medida em que divide a quantidade já limitada de receita do governo com o risco de estar sujeito a disputas entre os municípios. "Para os investidores ou consumidores, esse instrumento não muda nada. Mas do ponto de vista das cidades, ele muda muito porque aumenta a receita. No entanto, como o valor total arrecadado não cresce, os demais municípios não gostam disso. tipo de decisão ", explica ele.

"Ainda segundo Chapinoti, a proposta atualmente no Congresso de criar um imposto de renda verde (PL-5974/2005) está sujeita a risco semelhante, pois será categorizado como um mecanismo de incentivo fiscal, como a Lei Rouanet (incentivo fiscal para investimentos culturais e educacionais). "Este projeto de lei propõe deduzir parte da alocação do imposto de renda para projetos ambientais. Mas, como a regra coloca todos esses benefícios fiscais na mesma caixa, estabelecendo um limite total de dedução de 6%, a adoção deste mecanismo fará com que os projetos ambientais compitam com

projetos culturais sem mudar nada na renúncia fiscal estadual".<sup>39</sup>

Um problema adicional da tributação ambiental baseada em tributos indiretos está no fato de que tributos sobre a cadeia produtiva acabam por onerar desproporcionalmente o consumidor final, quando a política tributária deveria se centrar em gerar desestímulos ao produtor. Portanto, tributos indiretos acabam por não satisfazer adequadamente o princípio do

39 "According to Fernando Veiga, Environmental Services Coordinator of TNC, the initiative seeks to enhance environmental stewardship by offering an environmentally friendly alternative to a society that is used to extraction. Paying conservation bonuses to producers is much more efficient, in economic terms, than having to remedy the problems caused by poor maintenance of services. When the forest and its services aren't functioning well, the producer ends up having to pay to recover them", he points out. In the context of local initiatives, some Brazilian cities have established an ecological Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS), whereby 5% of the 25% of tax revenue that states pass to cities will be invested in environmental protection projects. Although laudable, some experts still have reservations about the mechanism.

According to Mauricio Chapinoti, from Pedro Pinheiro Advogados, even working as a promoter, the ecological ICMS has limitations in that it divides already limited amount of government revenues at the risk of being subject to disputes among municipalities. "For investors or consumers, this instrument does not change anything. But from the point of view of cities, it changes a lot because it increases their revenue. However, as the total collected amount does not grow, the other municipalities do not like this kind of decision," he explains.

Also according to Chapinoti, the proposal currently in Congress to create a green income tax (PL-5974/2005) is subject to similar risk, because it will be categorized as a mechanism for tax incentives, like the Rouanet Law (a tax incentives for cultural and educational investments). "This bill proposes to deduct part of the income tax allocation for environmental projects. But, as the rule puts all these tax benefits in the same box, setting an overall 6% deduction limit, the adoption of this mechanism will make environmental projects compete with cultural projects without changing anything in the state tax waiver." In: MARMO, Anna Mey. **Green Taxation**. Disponível em: <<http://www.wri.org/blog/2009/11/green-taxation>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

poluidor-pagador, já que não conseguem internalizar completamente os custos da atividade poluidora. Mais grave ainda quando se trata de tributação sobre produtos e serviços essenciais ou consumidos pelas populações de baixa renda. Assim, é razoável dizer que a tributação ambiental deve buscar diversificar os mecanismos de incentivos, de maneira a evitar a criação de problemas sociais por distorções tributárias.

O relatório *Environmental taxation*, da OCDE, destaca algumas diretrizes relevantes para uma política ambiental-tributária bem sucedida, destacando também a relevância de evitar a oneração de excessiva das populações de baixa renda:

“Uma análise rigorosa é importante para determinar o impacto real de um imposto ambiental, o que pode nem sempre ser óbvio. Onde há impactos negativos significativos, por exemplo, nas pessoas de baixa renda, as políticas ambientais geralmente são melhor atendidas por outras respostas políticas redistributivas, como redução de impostos de renda pessoal, suplementação de apoio de baixa renda dentro ou fora do sistema tributário ou “cheques verdes”. Essa abordagem preserva os incentivos criados pelo imposto ambiental, reduz sua complexidade administrativa e pode aproveitar as plataformas de redistribuição existentes.”<sup>40</sup>

---

40 “Rigorous analysis is important to determine the actual impact of an environmental tax, which may not always be obvious. Where there are significant negative impacts on, for example, low-income people, these usually are better addressed by other redistributive policy responses such as lowering personal income taxes, supplementing low-income supports within or outside the tax system, or even providing “green cheques”. This approach preserves the incentives created by the environmental tax, reduces its administrative complexity, and can take advantage of existing redistribution

Como é possível perceber, a própria noção de desenvolvimento sustentável depende de uma política de tributação ambiental ponderada, de maneira a se evitar que estratégias bem intencionadas resultem em prejuízos para o próprio projeto de nação justa que a Constituição Federal trouxe.

## CONTRIBUIÇÕES ESTRANGEIRAS E INTERNACIONAIS EM TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A preservação ambiental vem sendo cada vez mais entendida como um *bem de domínio público global, ou bem público global (global public good)*. Apesar de a execução da política pública ocorra no bojo do exercício da soberania de cada país, é possível dizer que a indivisibilidade do Meio Ambiente torna necessário que haja o alinhamento de esforços e o desenvolvimento de políticas comuns e compartilhadas, no sentido de se atingir os melhores resultados nas políticas ambientais.

platforms.” In: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Environmental taxation: a guide for policy makers**. Disponível em: < <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf> >. Acesso em: 20 mar. 2018.

A ideia de meio ambiente ecologicamente equilibrado como bem público global vem ganhando força na doutrina jurídica nacional e internacional, em razão do caráter comum e compartilhado dos bens ambientais. Neste sentido, bem destaca Oliveira e Maljean-Dubois:

“As características principais dos bens públicos mundiais constituem a não rivalidade e a não exclusividade. Significa dizer que não existe rivalidade entre potenciais utilizadores do bem, pois todos poderiam utilizá-lo sem reduzir a disponibilidade deste para o uso de outros interessados. Contudo, a terminologia bem público mundial parece não ser a mais adequada, pois, nos termos do dicionário Salmon de direito internacional público, o bem é um « elemento móvel ou imóvel suscetível de apropriação<sup>22</sup>», o que pode parecer estar em contradição com a noção de bem público mundial. Além disso, público se opõe, normalmente, a privado. Para um jurista, o adjetivo evoca a dominialidade pública, caracterizada pela inalienabilidade desta. Tendo procedência do direito interno, a distinção entre público e privado não pode ser transposta sem modificações ao âmbito internacional. O adjetivo mundial é, sem dúvida, a parte do tripé que resulta em menos dificuldade. Ele marca a escala global da questão. No entanto, global é muitas vezes apenas uma das perspectivas de ação para um problema. A gestão dos oceanos, por exemplo, é multiescalar, indo do local ao global simultaneamente. Dito de outra forma, mesmo que mundial, um bem público

necessita de ação nas esferas local, nacional e internacional.<sup>41</sup>

A natureza compartilhada dos recursos inerentes ao equilíbrio ecológico torna necessário haver uma atuação conjunta dos agentes estatais, a fim de obter resultados efetivos nas políticas relacionadas a tutela ambiental em nível mundial. No campo das políticas tributárias ocorre a mesma, não é possível atingir resultados efetivos quando apenas alguns estados implementam a tributação ambiental. Igualmente é adequado imaginar que não adianta que apenas alguns países implementem políticas tributárias eficazes, é necessário que sejam executadas políticas eficazes para atingir as metas e os resultados de sustentabilidade.

Como é natural quando se busca solucionar problemas comuns a partir de iniciativas diferentes, os diferentes Estados desenvolvem políticas tributárias bastante diversificadas para fomentar a proteção ambiental. Neste sentido, o desenvolvimento de estudos de direito comparado também é de grande relevância para a tributação ambiental, uma vez que aperfeiçoa a análise crítica e ofereça experiências diferentes.

---

41 OLIVEIRA, Carina Costa de; MALJEAN-DUBOIS, Sandrine. **Os limites dos termos bem público mundial, patrimônio comum da humanidade e bens comuns para delimitar as obrigações de preservação dos recursos marinhos.** Revista de Direito Internacional, Brasília, v. 12, n. 1, 2015 p. 108-124.

A experiência estrangeira permite identificar diversas deficiências nas políticas de tributação ambiental implementadas, especialmente pela pouca diversificação nas políticas de oneração sobre atividades poluidoras. A implementação de tributos adicionais sobre poluidores ainda ocorre de maneira muito mais *ad hoc* do que baseada em uma estratégia nacional para reestruturar a matriz de desenvolvimento. Uma prova da atual insuficiência da tributação ambiental brasileira é a escassez de oneração sobre serviços poluentes e sobre as fontes emissoras de poluentes que não se sujeitam ao ICMS. Por exemplo, iniciativas relacionadas ao IPVA ainda são raras e limitadas, apesar de já haver informações suficientes sobre as espécies de transporte mais poluentes.<sup>42</sup>

Na Espanha, diversamente, já existe uma política abrangente de tributação sobre meios de transporte poluentes. A partir de políticas direcionadas a estimular o uso de transportes coletivos, o país ibérico conseguiu promover uma redução de 15% em suas emissões, em grande parte devido a redução de emissões no transporte:

---

42 DOMINGUES, José Marcos; PECORELLI-PERES, Luiz Arthur. **Electric vehicles, taxes and public policies in Brazil**. In. KREISER, Larry; STERLING, Ana Yábar; HERRERA, Pedro; MILNE, Janet E. ASHIABOR, Hope. (ed.) Green taxation and environmental sustainability. Cheltenham: Edward Elgar, 2012, p. 113.

“Após a adoção do Protocolo de Quioto em 1997, a Espanha comprometeu-se a limitar as emissões de gases de efeito estufa (GEE) a não mais de 15% dos níveis de emissão de referência (1990). A meta da Espanha para 2008-2012 é manter a média de cinco anos abaixo de um aumento de 37% no ano base. O excesso de emissões além desses níveis deve ser equilibrado por meio de atividades de sumidouros de carbono (2 pontos percentuais) e o uso de mecanismos flexíveis (20 pontos percentuais usando o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo, Implementação Conjunta e Comércio Internacional de Emissões).

“O setor de transporte é amplamente responsável pela distância entre as emissões reais e a meta espanhola, devido ao seu enorme volume de emissões (24% do total de emissões de GEE em 2009). Além disso, a evolução recente das emissões do transporte rodoviário tem sido negativa: é um dos poucos setores que viu sua participação aumentar no período de 2006 a 2009. Além disso, trata-se de um chamado setor difuso, onde o controle de emissões é especialmente difícil de medir, em contraste com grandes instalações monitoradas por sistemas de permissão.

“Por essa razão, a vontade política é fundamental para alcançar a redução necessária nas emissões de CO<sub>2</sub>. Essa redução só pode ser feita usando duas estratégias. Por um lado, a eficiência do automóvel de passageiros precisa ser consideravelmente melhorada. A este respeito, o objectivo da UE foi fixado em 120 g de CO<sub>2</sub> / km para todos os automóveis novos de passageiros, a cumprir em 2012–2015.<sup>3</sup> Em Espanha, no primeiro trimestre de 2010, a média das emissões dos automóveis novos foi reduzida para 139 g CO<sub>2</sub> / km, dos 147 g de CO<sub>2</sub> / km do primeiro trimestre de 2009 (Faconauto, 2010). Por outro lado, as

emissões dos automóveis de passageiros também poderiam ser reduzidas se as pessoas limitassem o uso de veículos de transporte. Ambas as estratégias poderiam ser apoiadas por esquemas de taxaço incentivando os motoristas a comprar veículos mais eficientes, bem como reduzindo sua dependência de carros.”<sup>43</sup>

---

43 FUENMAYOR, Amadeo. **Automobile taxation in Spain: recent reforms and future proposals**. In: KREISER, Larry; STERLING, Ana Yábar; HERRERA, Pedro; MILNE, Janet E. ASHIABOR, Hope. (ed.) *Green taxation and environmental sustainability*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012, p. 130: “Following the adoption of the Kyoto Protocol in 1997, Spain committed to limiting greenhouse gas (GHG) emissions to no more than 15 per cent from the benchmark (1990) emission levels. Spain’s target<sup>1</sup> for 2008–2012 is to maintain the five-year average below a 37 per cent increase on the base year. Excess emissions beyond these levels are to be balanced through carbon sink activities (2 percentage points) and the use of flexible mechanisms (20 percentage points using the Clean Development Mechanism, Joint Implementation and International Emissions Trading). “The transport sector is largely responsible for the distance between actual emissions and the Spanish target, due to its huge volume of emissions (24 per cent of total GHG emissions in 2009). Moreover, the recent evolution of road transport emissions has been negative: it is one of the few sectors that has seen its share increase in the period 2006 –2009. Moreover, this is a so-called *diffuse sector*, where emission control is especially difficult to measure, in contrast to big installations monitored by permit systems. “For this reason, political will is paramount to achieve the required reduction in CO<sub>2</sub> emissions. This reduction can only be brought about using two strategies. On the one hand, passenger car efficiency needs to be improved considerably. In this regard, the EU’s target was set at 120 g CO<sub>2</sub>/km for all new passenger cars, to be fulfilled in 2012–2015.<sup>3</sup> In Spain, for the first quarter of 2010, the average emissions for new passenger cars was reduced to 139 g CO<sub>2</sub>/km, from the 147 g CO<sub>2</sub>/km for the first quarter of 2009 (Faconauto, 2010). On the other hand, emissions from passenger cars could be also reduced if people limit their use of transport vehicles. Both of these strategies could be supported by taxation schemes encouraging drivers to buy more efficient vehicles, as well as reducing their dependence on cars.”

O investimento em veículos elétricos também vem sendo ampliado. Nos EUA, a expansão do mercado de veículos elétricos se deve, em parte, pelas políticas de tributação que, associadas a auxílios financeiros e novos marcos regulatórios, vem facilitando o desenvolvimento de novas tecnologias renováveis e o desenvolvimento de setores da economia associados à eficiência energética:

“Em suma, para avaliar as credenciais ambientais dos gastos tributários, é importante considerar a interação das regulamentações e medidas tributárias para analisar o efeito de cada um, encorajar análises empíricas e investigar se os incentivos ostensivamente verdes são na verdade, atendendo a outras metas, como crescimento econômico ou segurança energética. [...]

“Quando os formuladores de políticas usam incentivos fiscais para compras de consumidores, eles podem ter um pouco mais de liberdade para lançar uma rede mais ampla. O custo ex post para os contribuintes dependerá se as tecnologias realmente se desenvolvem e quantos consumidores compram os veículos. Assim, o governo pode apostar em múltiplas tecnologias, aparentando ser tecnologicamente neutras, como em 2005, com uma ampla gama de créditos tributários. O custo real também é menos visível para os contribuintes, uma vez que a Receita Federal não divulga rotineiramente ex post o montante que os contribuintes reivindicaram em incentivos fiscais verdes. No entanto, os incentivos fiscais podem apoiar tecnologias que, em

última análise, não resistem ao teste do tempo. Isso pode ser visto como um desperdício ou como o custo de ser mais neutro em tecnologia.”<sup>44</sup>

A experiência internacional deixa claro que a implementação de políticas de tributação ambiental está diretamente relacionada à vontade política dos governos – como previsível – e à capacidade de se desenvolver métodos de avaliação de resultados e de correção de falhas. Neste sentido, a tributação ambiental precisa ser compreendida como instrumento para a concretização de um programa voltado para

---

44 MILNE, Janet E. **Electric vehicles**: plugging into the US tax code. *In*. KREISER, Larry; STERLING, Ana Yábar; HERRERA, Pedro; MILNE, Janet E. ASHIABOR, Hope. (ed.) Green taxation and environmental sustainability. Cheltenham: Edward Elgar, 2012, p. 104-107: “In sum, in order to evaluate the environmental credentials of tax expenditures, it is important to consider the interaction of the regulations and tax measures to analyze the effect of each, to encourage empirical analyses, and to probe the question of whether ostensibly green incentives are in fact serving other goals, such as economic growth or energy security. [...]”

“When policymakers use tax incentives for consumer purchases, they may have somewhat more freedom to cast a broader net. The *ex post* cost to taxpayers will depend on whether the technologies actually develop, and how many consumers purchase the vehicles. Thus, government can bet on multiple technologies, appearing to be technology neutral, much as it did in 2005 with a broad array of tax credits. The actual cost is also less visible to taxpayers, given that the Internal Revenue Service does not routinely disclose *ex post* the amount that taxpayers have claimed in green tax incentives. Nevertheless, tax incentives may support technologies that ultimately do not stand the test of time. This could be viewed as waste, or as the cost of being more technology neutral.”

resultados amplos, e não a pura e simples realização de inclinações políticas.

A tributação ambiental precisa ser, por isso, maleável conforme os resultados atingidos, contudo esta flexibilidade não pode ser aleatória, mas sim orientada pelos resultados obtidos. No Brasil, contudo, não existe uma política nacional e sistematizada, direcionada a viabilizar ações públicas integrada e direcionada ao atingimento de resultados ambientais concretos.

## **CAPÍTULO 5**

### **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O desenvolvimento da noção de desenvolvimento sustentável vem provocando constantes mudanças no modo do ser humano se relacionar, bem como mudanças na maneira como ele se relaciona com seus iguais para garantir os bens jurídicos ambientais. A tributação ambiental vem se tornando um meio cada vez mais utilizado para garantir que as políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sustentável sejam devidamente implementadas.

É possível entender a tributação ambiental como o conjunto de técnicas tributárias direcionadas a utilizar o maior ônus econômico decorrente da tributação para orientar o comportamento dos agentes sociais, de maneira a concretizar políticas ambientais. A exata compreensão de como esse fenômeno pode ocorrer exige um estudo multidisciplinar, visando compatibilizar os conhecimentos da ciência econômica com as necessidades políticas e econômicas.

A principal contribuição da ciência econômica para a tributação ambiental está no estudo das repercussões da

natureza dos bens públicos para a alocação eficiente de recursos e a compreensão das externalidades negativas. Conhecendo estas duas contribuições, é possível desenvolver a ideia de tributação ambiental de maneira eficaz, viabilizando corrigir falhas de alocação de recursos e permitindo compatibilizar o desenvolvimento econômico e a sustentabilidade ambiental.

Diversos conceitos tradicionais do direito tributário precisam ser, em parte, repensados quando se explora a tributação ambiental. Em especial, é necessário revisitar a noção de extrafiscalidade. A noção de tributo extrafiscal está essencialmente ligada à necessidade de corrigir falhas de mercado, associadas fundamentalmente a comportamentos incompatíveis com os modelos de mercado perfeito.

Contudo, a tributação ambiental necessita de um paradigma diferente, uma vez que seus objetivos estão estritamente relacionados a aspectos de interesse diverso àquele relacionado ao paradigma tradicional. Aqui não existe o objetivo de atingir um estado de coisas ideal no âmbito da estrutura do mercado ou do comportamento de seus agentes por si só, mas sim de viabilizar que o desenvolvimento econômico ocorra preservando bens jurídicos ambientais valorados como relevantes.

O desenvolvimento sustentável também não deve ser compreendido como a instrumentalização inconsequente dos mecanismos de tributação ambiental. Frequentemente, as políticas tributárias provocam consequências imprevisíveis, podendo até mesmo comprometer a própria finalidade da política ambiental. Por exemplo, a tributação ambiental sobre o consumo precisa ser moderada, sob pena de comprometer políticas redistributivas e, conseqüentemente, a própria justiça da política socioambiental.

Assim, a tributação ambiental está diretamente relacionada com a efetivação de valores constitucionais relacionados ao desenvolvimento sustentável. O equilíbrio ecológico não deve ser compreendido como simples instrumento de preservação dos recursos ambientais, mas como instrumento indispensável para a máxima efetivação da dignidade da pessoa humana. Dificilmente será possível haver a plena satisfação dos direitos fundamentais ignorando que o meio ambiente é um pressuposto para tal.

Apesar desta marcada importância da tributação ambiental, o sistema jurídico brasileiro ainda carece de instrumentos constitucionais e legais para sua efetivação, sequer existe previsão expressa do instituto na Constituição Federal ou nas principais leis nacionais, ambientais ou

tributárias. O resultado é o forte subaproveitamento dos instrumentos tributários para efetivar as políticas ambientais.

Embora não haja previsão expressa, não é possível negar a possibilidade de se extrair implicitamente a tributação ambiental da Constituição Federal de 1988. Com destaque, temos a previsão do “meio ambiente” como princípio da ordem econômica no art. 170. Em especial, temos a função social da propriedade (inc. III) e a defesa do meio ambiente (inc. VI). O art. 173 consagra a noção de intervenção estatal na economia. Já o art. 174 determina que o papel estatal na economia deve ser de agente normativo e regulador, exercendo a função de fiscalização, incentivo e planejamento.

Também é inevitável não identificar a presença implícita da tributação no rol de competências atribuídas aos entes federativos, tais como a competência concorrente de legislar sobre florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição (art. 24, VI). Vale destacar que há previsão expressa do dever de garantir o equilíbrio ecológico (art. 225), do qual é possível derivar que a o constituinte também aparelhou os poderes instituídos do arcabouço jurídico necessário para a efetivação de tal finalidade constitucional.

Igualmente, inexistem qualquer regramento sistematizado sobre tributação ambiental no âmbito infraconstitucional. Como consequência, a tributação ambiental ainda se limita a iniciativas pontuais e pouco coordenadas entre os estados, o que inevitavelmente compromete a sua efetividade.

Assim, é possível concluir que, apesar da relevância da tributação ambiental para a efetivação do desenvolvimento sustentável e da dignidade da pessoa humana, o Brasil ainda é carecedor de uma política coordenada e sistematizada que permita que a tributação ambiental se torne uma prioridade de estado.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Editora Forense Ltda., 2016, epub.

BOLZAN, Giovani. **Tributação ambiental e capacidade contributiva**. Disponível em: < [http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013\\_1/giovana\\_bolzan.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/giovana_bolzan.pdf) >. Acesso em: 31 jan. 2018.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 32 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2016.

BROWN, Lester R. **Eco-economy**: building an economy for the Earth. Disponível em: < [http://www.earth-policy.org/images/uploads/book\\_files/ecofront.pdf](http://www.earth-policy.org/images/uploads/book_files/ecofront.pdf) >. Acesso em: 22 mai. 2018.

BROWN, Lester R. **Plan B 3.0**: Mobilizing to Save Civilization. Chapter 13. The Great Mobilization: Shifting Taxes and Subsidies. Disponível: < [http://www.earth-policy.org/books/pb3/PB3ch13\\_ss2](http://www.earth-policy.org/books/pb3/PB3ch13_ss2) >. Acesso em 19 jan. 2018.

BURRELL, Alison. **Evaluating Policies for Delivering Agri-environmental Public Goods**. Disponível em: < <http://www.oecd.org/tad/sustainable-agriculture/48185525.pdf> >. Acesso em 22 mai. 2018.

CARDOSO, Lidiane Carmen. **Tributação ambiental**: um instrumento do desenvolvimento sustentável. Disponível em: < <http://www.revista.unisal.br/am/index.php/rdiram/articledownload/118/107> >. Acesso em: 22 mai. 2018.

CAVEDON, Fernanda de Salles; VIEIRA, Ricardo Stanzola. **Socioambientalismo e justiça ambiental como paradigma**

**para o sistema jurídico-ambiental:** estratégia de proteção da sóciobiodiversidade no tratamento dos conflitos jurídico-ambientais. Disponível em: < <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/26564-26566-1-PB.pdf> >. Acesso em: 27 mar. 2018.

COASE, Ronald. **The problem of social cost**. Disponível em: < <https://www.law.uchicago.edu/files/file/coase-problem.pdf> >. Acesso em 22 mai. 2018.

DOMINGUES, José Marcos; PECORELLI-PERES, Luiz Arthur. **Electric vehicles, taxes and public policies in Brazil**. In. KREISER, Larry; STERLING, Ana Yábar; HERRERA, Pedro; MILNE, Janet E. ASHIABOR, Hope. (ed.) Green taxation and environmental sustainability. Cheltenham: Edward Elgar, 2012.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito econômico**. 7 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense Ltda., 2014, epub.

FUENMAYOR, Amadeo. **Automobile taxation in Spain: recent reforms and future proposals**. In. KREISER, Larry; STERLING, Ana Yábar; HERRERA, Pedro; MILNE, Janet E. ASHIABOR, Hope. (ed.) Green taxation and environmental sustainability. Cheltenham: Edward Elgar, 2012.

GONÇALVES, Bernardo. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: Jus Podivm, 2017.

GARCIA, Denise Schmitt Siqueira. (2013). “Mínimo existencial ecológico: a garantia constitucional a um patamar mínimo de qualidade ambiental para uma vida humana digna e saudável”. **JURÍDICAS**. No. 1, Vol. 10, pp. 31-46. Manizales: Universidad de Caldas.

HOLZINGER, Katharina. **Transnational common goods: strategic constellations, collective action problems and multi-level provision**. New York: Palgrave Macmillan, 2008.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Traduzido por João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LAKS, Larissa Rodrigues. **Extrafiscalidade e incentivos à inovação tecnológica**. Disponível em: < <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/24340/19694> >. Acesso em: 10 abr. 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**, epub.

MARMO, Anna Mey. **Green Taxation**. Disponível em: < <http://www.wri.org/blog/2009/11/green-taxation> >. Acesso em: 20 mar. 2018.

MILNE, Janet E. **Electric vehicles: plugging into the US tax code**. In. KREISER, Larry; STERLING, Ana Yábar; HERRERA, Pedro; MILNE, Janet E. ASHIABOR, Hope. (ed.) *Green taxation and environmental sustainability*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012.

MOREIRA, Rafael Soares. **Tributação extrafiscal e meio ambiente: rumo a concepção de tributo ambiental**. Disponível em: < [http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011\\_2/rafael\\_moreira.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_2/rafael_moreira.pdf) >. Acesso em: 31 jan. 2018.

NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. **O uso de instrumentos econômicos nas normas de proteção ambiental**. Disponível em: < <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/67710-89140-1-pb.pdf> >. Acesso em: 30 jan. 2018.

O ECO. **O que é o ICMS Ecológico**. Disponível em: < <http://www.oeco.org.br/dicionario-ambiental/28048-o-que-e-o-icms-ecologico/> >. Acesso em: 20 mar. 2018.

OLIVEIRA, Carina Costa de; MALJEAN-DUBOIS, Sandrine. **Os limites dos termos bem público mundial, patrimônio comum da humanidade e bens comuns para delimitar as obrigações de preservação dos recursos marinhos**. Revista de Direito Internacional, Brasília, v. 12, n. 1, 2015.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Environmental taxation: a guide for policy makers**. Disponível em: < <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf> >. Acesso em: 20 mar. 2018.

PIGOU, Arthur Cecil. **The economics of welfare**. Disponível em: < [http://files.libertyfund.org/files/1410/0316\\_Bk.pdf](http://files.libertyfund.org/files/1410/0316_Bk.pdf) >. Acesso em: 22 mai. 2018.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

POSNER, Eric; SUNSTEIN, Cass. **Climate change justice**. Disponível em: < [https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2757&context=journal\\_articles](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2757&context=journal_articles) >. Acesso em: 03 mar. 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A proibição de retrocesso na proteção e promoção de um meio ambiente saudável**. Consultor Jurídico. Disponível: < <https://www.conjur.com.br/2016-mar-25/direitos-fundamentais-proibicao-retrocesso-protacao-meio-ambiente-saudavel> >. Acesso em 18 jan. 2018.

SHAVELL, Steven. **Foundations of economic analysis of law**. Cambridge: Harvard University Press, 2004.

SHIZGAL, Peter. **Scarce Means with Alternative Uses: Robbins' Definition of Economics and Its Extension to the Behavioral and Neurobiological Study of Animal Decision Making.** Disponível em: < <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC3275781/> >. Acesso em: 22 mai. 2018.

THOMÉ, Romeu. **Manual de Direito Ambiental.** Salvador: JusPodivm, 2016.



ISBN 978-655376412-5



9

786553

764125