

Tributação ambiental e sua compatibilidade com o Sistema Tributário brasileiro

*Green taxes and its compatibility
with the Brazilian Tax System*

André Garcia Leão Reis Valadares*

Resumo: O presente trabalho visa a analisar o que a doutrina denominou “Tributação Ambiental” e sua compatibilidade com o Direito brasileiro por meio da confrontação entre os princípios de Direito Ambiental e o Sistema Tributário brasileiro erigido na Constituição de 1988. Com a importação da noção de tributação ambiental, já desenvolvida na doutrina estrangeira, afigura-se necessário verificar a adequação dessa forma de tributar com o ordenamento jurídico pátrio e as técnicas possivelmente admitidas. Nesse sentido, vislumbra-se realizar um exame crítico dos princípios do poluidor-pagador e da prevenção, a fim de determinar quais são os possíveis métodos de intromissão de aspectos ambientais na seara tributária, diante da sistemática tributária constitucionalmente estipulada.

Palavras-chave: Tributos. Ambiente. Tributação ambiental. Constituição.

Abstract: This article aims to analyze the “Green Tax” and its compatibility with the Brazilian Law through the comparison between the principles of Environmental Law and the Brazilian Tax Law System inserted in the Constitution of 1988. Having the notion of “Green Taxes” been imported from foreign doctrine, it is important to verify its suitability with the national legal system and the techniques possibly

* Mestrando em Direito e Poder Judiciário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Graduado em Direito pela UFMG. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Advogado, com ênfase em contencioso tributário.

admitted. In this sense, it is intended to realize a critical examination of polluter pays and prevention principles in order to determine what are the admitted methods of insertion of environmental aspects in taxation.

Keywords: Tax. Environment. Green tax. Constitution.

Introdução

A preocupação ambiental no cenário global é relativamente recente e teve como expoente a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente ocorrida em 1972 em Estocolmo, Suécia. O uso até então irrestrito e irracional do meio ambiente começou a gerar desconforto e inquietação em parcela da população mundial em decorrência das provas dos danos causados pelo homem, como a poluição do ar e da água, o desequilíbrio ecológico da biosfera e o esgotamento de recursos insubstituíveis.

Com efeito, a dimensão transfronteiriça da problemática ambiental decorre da interdependência do ecossistema e estabelece a necessidade de cooperação internacional em matéria ambiental a motivar a solidariedade interestatal em ações preventivas e repressivas da defesa do meio ambiente.¹

Como resultado da primeira reunião sobre o tema, elaborou-se a Declaração de Estocolmo, na qual se firmaram 26 princípios com foco na cooperação internacional voltada à proteção ambiental, à utilização racional dos recursos naturais e ao desenvolvimento tecnológico limpo.

Nos anos seguintes, despertada a relevância da temática ambiental, eclodiu um movimento global para um problema que ultrapassava fronteiras. Entre 1984 e 1987, a Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento das Nações Unidas se reunia com o propósito de reexaminar as principais questões ambientais, apresentar propostas, fortalecer a cooperação internacional e elevar o engajamento individual em prol da preservação ambiental.

¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 17.

Na década de 90 (séc. XX), o tema ambiental retornou ao palco principal das discussões com a realização da ECO-92, também conhecida como Rio-92, ocorrida 20 anos após a primeira conferência do tipo, dessa vez no Rio de Janeiro. Na ocasião, reconheceu-se o conceito de desenvolvimento sustentável, tido como a busca de meios que permitissem o desenvolvimento baseado em aspectos econômicos, sociais e ambientais.

Em 1997, ocorreram as Conferências de Quioto e de Buenos Aires, que visaram introduzir rigorosos limites às emissões industriais, na tentativa de reverter o quadro de efeito estufa e da destruição da camada de ozônio.

Reconhecida a importância da temática ambiental para o futuro do Planeta, cientistas e pesquisadores de várias áreas do conhecimento passaram a buscar soluções para se alcançar um desenvolvimento socioeconômico mais condizente com a preservação do meio ambiente.

Dentre os diversos setores do conhecimento, o Direito não fez por menos e, há décadas, reage ao descaso ambiental por meio da regulamentação da utilização do meio ambiente, visando, ao final, defendê-lo e preservá-lo. Exsurgiu, então, o Direito Ambiental, cuja origem remonta às décadas de 60 e 70, associada ao nascedouro da legislação de proteção dos ecossistemas.

Entretanto, a par da regulação pura e simples da atividade econômica por instrumentos advindos do Direito Ambiental e de seus princípios, entidades internacionais sustentam e orientam, desde a década de 90, a adoção de novos instrumentos econômicos a serviço da proteção ambiental, destacando-se, dentre eles, o tributo.² A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por exemplo, assevera que, num mercado competitivo, o incentivo gerado pela tributação ambiental conduz à maximização dos lucros das empresas por meio da redução do prejuízo ambiental causado à sociedade.³

² Oliveira reconhece como instrumentos econômicos adequados à proteção ambiental os subsídios, a comercialização de licenças ambientais (*trade-off of permits*), o depósito-retorno e a tributação ambiental. (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007).

³ OCDE. *Taxation, innovation and the environment: a policy brief*. 2011. No original, afirma-se: “Compared to other policy instruments such as regulations that simply set emission limits or prescribe the use of certain technologies, environmental taxation encourages both the lowest cost abatement across polluters and provides incentives for abatement at each unit of pollution. Taxes also tend to be highly transparent, allowing citizens to clearly see if individual sectors or pollution sources are being favoured over others. In a competitive market the incentives generated by environmental taxes will lead profit maximising firms to reduce pollution at least cost to society.”

A doutrina estrangeira, principalmente a europeia, divaga nesse tema com maior desenvolvimento desde a década de 90, destacando-se, entre os seus expoentes, os espanhóis Gemma Paton Garcia e Pedro Manuel Herrera Molina, tendo por base, notadamente, o princípio do “*quien contamina paga*” ou, no Direito brasileiro, o princípio do poluidor-pagador.

Já no Brasil, a matéria surgiu como tópico de debate na primeira década dos anos 2000, especialmente por meio dos estudos de Oliveira e Torres. Todavia, muitas dúvidas ainda persistem nessa seara, principalmente em se tratando da compatibilidade da Tributação Ambiental com o Sistema Constitucional Tributário brasileiro e da inserção (ou não) do consagrado princípio do poluidor-pagador em nossa sistemática tributária.

1 Proteção ambiental e a Constituição brasileira de 1988

Ao longo da história brasileira, três distintas fases caracterizaram o tema ambiental:⁴ a primeira etapa se distinguiu pela exploração desenfreada, praticamente inexistindo, a par de iniciativas pontuais, qualquer preocupação com a proteção ambiental. Durou desde a descoberta do País até a segunda metade do século XX; o segundo estágio coincide com a inserção do debate no cenário global, exurgindo nos idos da década de 60 e no início da década de 70, havendo a edição de normas legislativas escassas e fragmentadas, demonstrando uma atenção individualizada em certas atividades econômicas e não no sistema ambiental como um todo. Nessa época, foram elaborados o Código Florestal (1965), os Códigos de Caça, de Pesca e de Mineração (1967) e a Lei de Responsabilidade por Danos Nucleares (1977). A terceira e atual fase teve início com a publicação da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente (1981) e se caracteriza pela adoção da ideia de meio ambiente como um todo, como um sistema, o qual deve ser protegido de modo integral e sistemático. A promulgação da Constituição de 1988 afigura-se como relevante marco da aceitação do meio ambiente como uma ordem sistêmica e indivisível, tida como bem jurídico de uso comum do povo.

⁴ BENJAMIN, Antônio Herman. Introdução ao Direito Ambiental brasileiro. *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo, ano 4, v. 14, p. 51/52, abr./jun. 1999,

Apesar de a atual Constituição ser tida como divisor de águas da preocupação ambiental, não se pode descuidar do tratamento conferido em outras cartas constitucionais, embora seja merecido o reconhecimento de que o texto atual é, sobremaneira, mais tópico e profundo na questão.

A primeira manifestação expressa acerca do tema ambiental adveio com a Constituição de 1934, prevendo, na ocasião, competência legislativa da União para cuidar de matérias ambientais, bem como competência concorrente da União e dos Estados para proteger as belezas naturais.⁵ As Constituições seguintes não propuseram grandes inovações, estabelecendo apenas competências para proteção do patrimônio natural.

Foi, de fato, a CF/88 a responsável por trazer ares ousados e inovadores à proteção ambiental em nível constitucional, com a inclusão de capítulo específico dentro do título “Da Ordem Social” que versasse sobre o meio ambiente. Tal responsabilidade ficou a cargo do art. 225 e de seus parágrafos.

O texto constitucional abarcou, de forma detalhada, a proteção do meio ambiente. O *caput* do art. 225, por exemplo, conferiu *status* de garantia constitucional ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, outorgado a todos, independentemente de nacionalidade, sexo, cor ou raça. Foi ainda alçado a “bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida”.

Consoante exposto pelo ministro Celso de Mello na ADI 3.540-MC,

o direito à integralidade do meio ambiente constitui prerrogativa jurídica de titularidade coletiva, refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder deferido, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas num sentido verdadeiramente mais abrangente, atribuído à própria coletividade social.⁶

⁵ NIEVES, Fábio. *Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 40-41.

⁶ ADI 3.540-MC, Rel.: min. Celso de Mello, julgamento em 01/09/2005, Plenário, DJ, de 03/02/2006. A questão controvertida nesta ADI se referia à inconstitucionalidade do art. 4º, *caput* e §§ 1º a 7º do Código Florestal, na redação dada pela Medida Provisória 2.166-67 em face do disposto no art. 225, § 1º, III, da CF/88. De acordo com o Procurador-Geral da República, autor da ADI, os dispositivos atacados tornariam possível a supressão de APPs mediante mera autorização administrativa do órgão ambiental, quando a Constituição exige que tal supressão somente pode ocorrer por meio de lei formal. Durante o período de férias forenses, o ministro presidente do STF suspendeu cautelarmente a eficácia e a

Nesse sentido, talvez o que mais interessa ao presente trabalho é que o texto constitucional impeliu não só o Poder Público, mas também a própria coletividade a defenderem e preservarem o meio ambiente. Ou seja, a sua preservação não é tarefa imposta exclusivamente ao Poder Público; tal dever tampouco compete apenas à coletividade. A CF/88 sustenta e suscita uma política ambiental cooperativa, cabendo de igual forma ao Estado e ao governado, o seu trato nos gabinetes do governo e no dia a dia dos cidadãos.

Nesse ínterim, impende trazer a lição de Machado:

A Constituição foi bem formulada ao terem sido colocados conjuntamente o Poder Público e a coletividade como agentes fundamentais na ação defensora e preservadora do meio ambiente. Não é papel isolado do Estado cuidar sozinho do meio ambiente, pois essa tarefa não pode ser eficientemente executada sem a cooperação do corpo social.⁷

O equilíbrio ambiental advirá, portanto, da assistência mútua e integral do Poder Público e da sociedade, que conduzirão suas atividades em prol tanto da presente quanto das futuras gerações.

Imperioso é notar, ainda, que o § 1º delinea o objeto e a forma de atuação do Poder Público, destacando-se, para o nosso interesse, os incisos V e VI, que preveem, respectivamente, o controle da produção, da comercialização e do emprego de técnicas e substâncias que causem grave degradação ambiental e o incentivo à educação e à conscientização ambientais – esse pautado no princípio da prevenção.

aplicabilidade do art. 1º da MP, na parte que alterava o mencionado art. 4º e seus parágrafos do Código Florestal. A matéria foi levada ao Plenário para referendo e, nesta oportunidade, o relator discorreu sobre o direito à preservação da integridade do meio ambiente à luz das normas constitucionais. Ao final, encabeçou o voto vencedor que propôs que a decisão que deferiu a medida cautelar não fosse referendada, ao fundamento de que o dispositivo examinado, “longe de comprometer os valores constitucionais consagrados no art. 225 da Lei Fundamental, estabeleceu, ao contrário, mecanismos que permitem um real controle, pelo Estado, das atividades desenvolvidas no âmbito das áreas de preservação permanente [...]”.

⁷ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 123.

Por sua vez, o § 3º dá suporte ao princípio do poluidor-pagador, estipulando as responsabilidades penal, administrativa e cível àquele que praticar atividades e condutas consideradas lesivas ao meio ambiente.

Ademais, o sistema constitucional ergueu a defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica, exurgindo como requisito para se assegurar existência digna aos administrados. A própria CF/88 prevê, como técnica de defesa do meio ambiente, a atribuição de tratamento diferenciado de acordo com o impacto ambiental da produção e do consumo de produtos e serviços, a partir da promulgação da Emenda Constitucional 42/2003, que deu nova redação ao inciso VI do art. 170 da Carta Magna.

Com efeito, a inclusão da proteção ambiental na ordem econômica constitucional é corolário da noção de desenvolvimento sustentável, que, anos após a edição da CF/88 ganhou força na RIO-92, constando expressamente na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento.⁸ A conciliação do desenvolvimento econômico com o desenvolvimento ambiental fez eclodir a ideia de introduzir o aspecto ambiental na realização de atividade econômica.

A propósito, no julgamento da já citada ADI 3.540-MC, o ministro relator Celso de Mello teve a oportunidade de se manifestar sobre o suposto choque entre a preservação do meio ambiente e a realização de atividade econômica:

A atividade econômica não pode ser exercida em desarmonia com os princípios destinados a tornar efetiva a proteção ao meio ambiente. A incolumidade do meio ambiente não pode ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica, ainda mais se se tiver presente que a atividade econômica, considerada a disciplina constitucional que a rege, está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a “defesa do meio ambiente” (CF, art. 170, VI), que traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial (urbano) e de meio ambiente laboral. Os instrumentos jurídicos de caráter legal e de natureza constitucional objetivam viabilizar a tutela efetiva do meio ambiente, para que

⁸ Disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>>. Acesso em: 4 mar. 2013.

não se alterem as propriedades e os atributos que lhe são inerentes, o que provocaria inaceitável comprometimento da saúde, segurança, cultura, trabalho e bem-estar da população, além de causar graves danos ecológicos ao patrimônio ambiental, considerado este em seu aspecto físico ou natural.⁹

Vislumbra-se, portanto, que a Suprema Corte não rechaça a utilização de instrumentos jurídicos constitucionais e legais em prol da tutela ambiental. Cabe indagar, no entanto, se os tributos seriam um desses mecanismos admitidos. Assinale-se que instrumentos econômicos são considerados relevantes técnicas de regulação das mais diversas searas, não sendo diferente com a defesa do meio ambiente. A propósito, deve ser reproduzido o ensinamento de Yoshida:

Independentemente de se alcançar, através do lento processo de conscientização pela via de educação ambiental formal e não formal, o estágio ideal da proteção do meio ambiente pode e deve ser incrementada pela adoção de estratégias que aliem atrativos econômicos e financeiros às soluções adequadas.¹⁰

Nesse mesmo sentido, preleciona Nunes, citando, especificamente, o tributo como recurso do Poder Público:

Não só a atividade econômica como ponto de identidade de causas ao Direito Tributário e ao Direito Ambiental, como também os efeitos dessa atividade na ordem jurídica e no seio da sociedade permitirão que se abra uma perspectiva de ação estatal que utilize o tributo como instrumento de preservação do meio ambiente.¹¹

⁹ ADI 3.540-MC, Rel. min. Celso de Mello, julgamento em 01/09/2005, Plenário, DJ de 03/02/2006.

¹⁰ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Morozimato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários: ênfase na prevenção: a utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 530.

¹¹ NUNES, Cleucio Santos. *Direito Tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 10.

Nessa linha de raciocínio, passa-se à análise da compatibilidade do Sistema Tributário Ambiental e da busca pela defesa do meio ambiente.

2 Proteção ambiental e Sistema Tributário Nacional

Tributo, segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional, “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

No âmbito constitucional, o Sistema Tributário Nacional é regulamentado a partir do art. 145 e estabelece, *ab initio*, princípios gerais e limitações ao poder de tributar. Após, discorre especificamente sobre os impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Finaliza com as regras de repartição da receita arrecadada por meio de tributação.

Tal sistema permite, no art. 145, a instituição de três tipos de tributo: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Convém reparar que o próprio constituinte não determinou, de forma expressa, os fatos jurídicos que podem servir de suporte à instituição de taxas e contribuições de melhoria, mas orientou a instituição desses tributos. Aquelas serão instituídas em decorrência do exercício do Poder de Polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos ou divisíveis; essas, em razão de obras públicas que ensejem a valorização de imóveis particulares.

Por outro lado, a Carta Magna já previu os fatos jurídicos autorizativos da instituição de impostos na esfera dos entes federativos. Significa dizer que o constituinte não deixou margens à criação de impostos ao bel-prazer dos Estados e Municípios, estando esses restritos às hipóteses de incidência previamente estipuladas na Carta Magna. Excetua-se a União, embora também tenha seu rol de impostos indicados na CF/88, em razão da possibilidade de instituição de impostos residuais. (Art. 154, I, da CF/88).

A esses três tributos expressamente previstos no art. 145 da CF/88, somam-se outros dois por orientação doutrinária e jurisprudencial: o empréstimo compulsório (art. 148, CF/88) e as contribuições (arts. 149 e 195, CF/88). Forma-se, enfim, a teoria quinquipartite ou pentapartite das espécies tributárias.

O empréstimo compulsório, tributo instituído exclusivamente pela União por meio de lei complementar, depende de dois pressupostos

constitucionalmente erigidos para sua criação: (i) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública ou de guerra externa; e (ii) obter recursos necessários a investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

As contribuições, por outro lado, subdividem-se em: (i) sociais, ou (ii) especiais, que, por sua vez, podem ser (ii.1) de intervenção no domínio econômico, ou (ii.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas.¹²

A partir do conceito de tributo e da estrutura do Sistema Tributário Nacional, há de se perquirir se haveria espaço para a tributação em prol da sustentabilidade ambiental, mormente se considerados os princípios do Direito Ambiental, como o princípio do poluidor-pagador e da prevenção.

2.1 Princípio do poluidor-pagador e Direito Tributário

Segundo a OCDE, o princípio do poluidor-pagador é definido como “a exigência de que o poluidor arque com os custos das medidas de prevenção e controle de poluição”.¹³

¹² A divisão acima foi descrita no voto do ministro Carlos Velloso na ADI 447, que ora se transcreve: “Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, ‘nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.’ (Geraldo Ataliba, *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*’, in *Diritto e prática tributária*, volume L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são: a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são: c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário-educação (CF, art. 212, § 5º), e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas. (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).” (ADI 447, Rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993).

¹³ OCDE. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. The polluter-pays principle – definitions, analysis implementation. In: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 21.

Prieur, citado por Oliveira, leciona que dito princípio é “inspirado pela teoria econômica segundo a qual os custos sociais externos que acompanham a produção industrial devem ser internalizados, quer dizer, tomados em conta pelos agentes econômicos, nos seus custos de produção”.¹⁴

Noutros termos, tem o objetivo de internalizar os custos externos da deterioração ambiental ocorrida no processo produtivo do poluidor. Apenas para fins de esclarecimento, deve-se ter em mente o conceito de externalidade na seara ambiental, didaticamente exposto por Derani:

Durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são produzidas “externalidades negativas”. São chamadas externalidades porque, embora resultantes da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado.¹⁵

Tal princípio, como mencionado, consta de nossa CF/88 no § 3º do art. 225, impondo ao poluidor a responsabilidade pela reparação dos danos causados ao meio ambiente. Nosso ordenamento ainda privilegia esse princípio no art. 4º, VII,¹⁶ adotando-o como objetivo da Política Nacional do Meio Ambiente.

Especificamente na alçada do Direito Tributário, o princípio do poluidor-pagador é tido como princípio de justiça tributária ambiental por Torres¹⁷ por buscar evitar que a repercussão econômica da poluição, representada pelo custo de sustentação do meio ambiente sadio, recaia sobre a coletividade e sinaliza no sentido de que os agentes causadores de poluição arquem com a responsabilidade pelo pagamento das despesas estatais relacionadas com a prevenção e recuperação de danos ambientais.

¹⁴ PRIEUR, Michel. Droit de l'Environnement. In: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 21.

¹⁵ DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 158.

¹⁶ “Art. 4º. A Política Nacional do Meio Ambiente visará: [...] VII – à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do Direito Tributário Ambiental. In: TÓRRES, Helene Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 27.

A doutrina estrangeira, por sua vez, eleva o princípio do poluidor-pagador como sustentáculo da Tributação Ambiental, conferindo-lhe grande importância na política fiscal.

Garcia defende que

el principio *quien contamina paga* refleja el *efecto externo* de una actividad económica que constituye el fundamento último de la tributación ambiental. De esta forma, el impuesto se convierte así en el instrumento idóneo para que el sujeto que provoca el daño medioambiental asuma los costes o perjuicios causados a terceros derivados de su propia actividad. Así pues, la tributación ambiental actúa como mecanismo de internalización de los perjuicios externos derivados de la actividad económica del sujeto. Entendido, por tanto, este principio, en un sentido estricto, se interpreta como la atribución de las cargas tributarias medioambientales al contaminador-pagador.¹⁸ (Grifo da autora).

No mesmo sentido, porém com mais cautela, manifesta-se Molina, citando diretrizes da União Europeia:

El principio quien contamina paga alienta la creación de tributos ambientales. Es cierto que tales tributos *no constituyen una exigencia del ciudadano principio*, pero – a juicio de la Comisión Europea – “los impuestos y gravámenes ambientales forman parte de la gama de instrumentos aplicables al medio ambiente y pueden resultar un manera adecuada de llevar a la práctica el principio de que “quien contamina paga” al incluir los costes ambientales en el precio de los bienes y servicios.¹⁹ (Grifo do autor).

A noção acima descrita foi importada ao Direito brasileiro quando das primeiras manifestações sobre o tema. No entanto, o estudo sistemático da Tributação Ambiental, colocada em confronto com o ordenamento

¹⁸ GARCIA, Gemma Paton. La estructura jurídica de los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia constitucional española. *Revista da Faculdade de Direito de Caruaru*, v. 43, 2011. Disponível em <<http://www.asces.edu.br/publicacoes/revistadireito/edicoes/2011-1/meio%20ambiente-novo.pdf>>. Acesso em: 23 out. 2012.

¹⁹ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 42-43.

constitucional brasileiro, fez surgirem questionamentos se o princípio do poluidor-pagador pode ser considerado como fundamento de tributos com finalidades protetivas do meio ambiente.

A propósito, esse debate foi erguido por Tôrres:

Como vimos, quanto aos recursos aos meios fiscais da proteção ambiental, em todo o mundo, firmou-se o entendimento sobre a importância e cabimento do princípio de política fiscal do “poluidor-pagador”, como medida para onerar as atividades daqueles que promovem atividades com potencial evidência de dano ao meio ambiente. Questiona-se se, no Brasil, haveria espaço para tal cobrança.²⁰

Com efeito, a discussão eclode, inicialmente, em razão do reduzido espaço admitido em matéria tributária na CF/88, que não apenas identifica as espécies tributárias, mas também especifica as materialidades passíveis de incidência tributária no caso de impostos, salvo no relativo à competência residual da União (art. 154, I, CF/88).

Além disso, o princípio do poluidor-pagador se caracteriza principalmente pela imputação de responsabilidade pelos custos com reparação de danos ambientais causados pela atividade econômica.²¹ Configura-se, pois, como princípio atuante principalmente em momento posterior à ocorrência de prejuízos acarretados à coletividade.

Nessa linha de raciocínio, baseado no princípio do poluidor-pagador, o tributo recolhido aos cofres estatais deveria, necessariamente, ser endereçado à proteção da natureza, especialmente restaurando o meio ambiente para torná-lo sadio e equilibrado.

Por esse motivo, Ayala, citado por Taboada, assim sugere:

²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 102.

²¹ BENJAMIN, Antônio Herman. (Coord.). O princípio do poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: *Dano ambiental: prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 227.

²² PEREZ DE AYALA apud TABOADA, Carlos Palao. El principio ‘quien contamina paga’ y el principio de capacidad económica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 80.

El pago del impuesto ambiental, por sí solo, no repara jurídicamente la perturbación del equilibrio ecológico, sino que, jurídicamente también, y por así decirlo, lo consolida. Para que esto no ocurra, [...] sería preciso que el impuesto ambiental, fundado en principio quien contamina paga, sea un impuesto afectado a financiar, con el, el coste de una actividad pública purificadora o correctiva del efecto contaminador.²²

Certamente, a instituição de imposto ambiental, fundado no princípio do poluidor-pagador, com vistas a financiar o custo da atividade pública corretiva dos danos ambientais, é incompatível com a CF/88, que veda, em seu art. 167, IV,²³ a vinculação da arrecadação de impostos a órgão, fundo ou despesa específica, admitidas apenas as exceções constitucionalmente estipuladas.

Em decorrência do exposto, é de se verificar que o princípio do poluidor-pagador não se afigura adequado à instituição de impostos, estando mais propenso à criação de taxas e contribuições especiais, cujo produto da arrecadação é vinculado à atividade estatal que deu causa ao seu estabelecimento ou a determinado fundo, respectivamente.

Seguindo a lógica exposta acima, Taboada conclui, mesmo no ordenamento europeu, que “la relación entre el principio ‘quien contamina paga’ y el de equivalencia ya sugiere que el tipo de tributo más adecuado para realización del primero es la tasa más que el impuesto”.²⁴

Essa conclusão é comungada também por Torres, que sustenta que “o princípio do poluidor-pagador se concretiza no direito tributário por intermédio das regras atinentes à instituição de multas, de taxas ou de contribuições”.²⁵

²³ “Art. 167. São vedados: [...] IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; [...]”

²⁴ TABOADA, Carlos Palao. El principio ‘quien contamina paga’ y el principio de capacidad económica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 81.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do Direito Tributário Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 28.

Por sua vez, Tórres não destoa, embora limite ainda mais o âmbito de cabimento do tributo ambiental:

Apesar do grande entusiasmo com a causa ambiental, não podemos deixar de sublinhar nosso absoluto descrédito nas possibilidades do “princípio do poluidor-pagador”, salvo na espécie das chamadas “contribuições de intervenção no domínio econômico”, desde que dentro de limites bem marcados.²⁶

Nesse viés, vislumbra-se a primeira possibilidade de instituição de tributos de cunho ambiental, pautado no princípio do poluidor-pagador: tributos cuja receita arrecadada esteja vinculada às atividades relacionadas à proteção ambiental, de tal modo que o produto da arrecadação esteja relacionado à defesa do meio ambiente saudável.

2.2 Princípio da prevenção e Direito Tributário

Outro princípio ambiental que tem grande valor para o Direito Tributário, embora receba menos ênfase dos entusiastas da Tributação Ambiental, é o princípio da prevenção.

Dito princípio está positivado em nosso ordenamento jurídico – por meio do art. 4º, incisos I, III e VI, da Lei 6.938/1981²⁷ – e expressamente consignado em nossa Carta Constitucional de 1988 – art. 225, caput e § 1º, I, II, V e VI.²⁸ A doutrina há muito se manifesta sobre a necessidade

²⁶ TÓRRES, Helene Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÓRRES, Helene Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 105.

²⁷ “Art. 4º. A Política Nacional do Meio Ambiente visará: I – à compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico; [...] III – ao estabelecimento de critérios e padrões de qualidade ambiental e de normas relativas ao uso e manejo de recursos ambientais; [...] VI – à preservação e restauração dos recursos ambientais com vistas à sua utilização racional e disponibilidade permanente, concorrendo para a manutenção do equilíbrio ecológico propício à vida; [...]”.

²⁸ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. § 1º – Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: I – preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas; II – preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético; [...] V – à difusão de tecnologias de manejo do meio ambiente, à divulgação de dados e informações

de antecipação da preocupação ambiental, como exposto por Rehbinder, citado por Machado:

A Política Ambiental não se limita à eliminação ou redução da poluição já existente ou iminente (proteção contra o perigo), mas faz com que a poluição seja combatida desde o início (proteção contra o simples risco) e que o recurso natural seja desfrutado sobre a base de um rendimento duradouro.²⁹

O princípio da prevenção, deve-se dizer, tem lugar em atividades cujo risco já é conhecido pela ciência. Em outras palavras, atua sobre hipóteses em que já se tem base científica sobre o alcance e a extensão dos danos ambientais.³⁰

Com efeito, em que pese a boa intenção da recuperação dos danos ambientais, o ideal é agir em momento anterior à ocorrência do prejuízo a ser causado. A restauração do meio ambiente é medida atenuante. Noutros termos, a prevenção consiste em medida profilática, enquanto a reparação dos danos compreende ação paliativa. Diz-se paliativa porque a recomposição ambiental jamais retoma o *status quo*; uma vez deteriorado, a situação pode ser amenizada, suavizada, mas o meio ambiente nunca alcançará, de novo, o equilíbrio natural original.

Por essa razão, a proteção ambiental deve ser alicerçada com mais vigor no princípio da prevenção, a fim de evitar a deterioração natural em vez de apenas repará-la.

Yoshida assevera acertadamente:

ambientais e à formação de uma consciência pública sobre a necessidade de preservação da qualidade ambiental e do equilíbrio ecológico; VI – promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente; [...]”

²⁹ REHBINDER, Eckard apud MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 62.

³⁰ Embora seja desinfluyente para o presente trabalho, é importante observar, ainda que brevemente, a diferença entre o princípio da prevenção e o da precaução. O princípio da precaução encontra expressa previsão na Declaração do Rio de Janeiro (ECO-92) e atua, ao contrário do princípio da prevenção, em casos em que não há certeza científica quanto aos danos causados ao meio ambiente por determinada atividade, embora haja base científica razoável da probabilidade de sua ocorrência.

Não basta, para a efetiva reversão do preocupante quadro de degradação ambiental em escala global, perfilhar a lógica do princípio do poluidor-pagador, baseada na imposição de pesados ônus ao poluidor e ao degradador como forma de desestímulo. A experiência demonstra que a exigência de reparação integral com base na responsabilidade objetiva e solidária dos poluidores diretos e indiretos, a imposição de tributos e de sanções administrativas e penais não tem impedido que a degradação ambiental avance e tampouco têm possibilitado que ela reverta. O êxito e a efetividade da proteção ambiental dependem da adoção e implementação de políticas e ações que, a par das medidas de desestímulo à poluição e degradação ambientais, prestigiem, ao mesmo tempo, medidas de incentivo à prevenção, calcadas em atrativos econômico-financeiros.³¹

A inversão da lógica do princípio do poluidor-pagador para o princípio da prevenção também é defendida por Trennepohl, nos seguintes termos:

Com o planejamento de condutas ambientais e políticas públicas, parece mais importante e significativo abordar o tema sob outro prisma, diverso daquele já idealizado pela maioria, pelo prisma do poluidor-pagador, e estudar mais detidamente a prevenção e a precaução, que sempre, e necessariamente, importam antecedência ao fato ambiental danoso.³²

Assim, medidas que visem a preservar o meio devem guiar a atuação do Poder Público. Da mesma forma, o investimento em Educação Ambiental revela-se bastante conveniente para a conscientização da coletividade sobre a prevenção ambiental.

Mencione-se, na oportunidade, que não se pretende, com fundamento na prevenção, que atividades econômicas sejam paralisadas ou profundamente afetadas sob o pretexto de proteção ecológica. Ao contrário:

³¹ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Morozimato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômicos-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: TÔRRES, Helene Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 532-533.

³² TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no Direito Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 44.

o princípio da prevenção deve caminhar ao lado do princípio do desenvolvimento sustentável, a fim de ambos assegurarem o desenvolvimento tecnológico limpo e propiciador do uso racional do meio ambiente. Lembra-se, a propósito, que a proteção do meio ambiente é princípio da ordem econômica, previsto no inciso VI do art. 170 da CF/88, não devendo o desenvolvimento econômico e o meio ambiente ser colocados em lados opostos.

O princípio da prevenção, inclusive, afigura-se como fundamento do disposto no referido inciso VI do art. 170, ao dar respaldo ao autorizado tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e seus processos de elaboração e prestação. É dizer: a abordagem desigual em razão do efetivo dano causado na produção de bens ou prestação de serviços pode ser fundamentada no princípio em questão, na medida em que possibilita tratamento benéfico às medidas ambientalmente amigáveis.

Nessa ordem de ideias, exsurge o segundo tipo admitido em nossa CF/88 para a instituição de tributos ambientais, relacionado, dessa vez, ao princípio da prevenção: tributos que, por meio da técnica de extrafiscalidade, sugiram ou incentivem a adoção de atitudes ecologicamente equilibradas por meio da instituição de incentivos fiscais em prol da sustentabilidade.

3 Tributação Ambiental e tributos de arrecadação vinculada

Como visto, um dos vieses da Tributação Ambiental se baseia no consagrado princípio do poluidor-pagador. Tal princípio, como já foi dito no item 2.1 supra, caracteriza-se pela internalização de custos com a proteção/reparação ambiental por parte daqueles cuja atuação causa danos ao meio ambiente. Nessa linha de raciocínio, o próprio nome do princípio já informa que é necessário antes poluir, para depois arcar com os custos ambientais.

Adotando-se a lógica explicada anteriormente, o tributo recolhido aos cofres estatais com fundamento no princípio do poluidor-pagador tem destino certo: financiar os custos do Estado com a defesa ou, especialmente, com a recuperação do meio ambiente. Por essa razão, o imposto não seria o tributo mais propício ao emprego do princípio em tela em razão da vedação constitucional constante no art. 167, IV, mas aqueles tributos cuja receita seja predestinada.

Destacam-se, então, as taxas e as contribuições como espécies predispostas a esse princípio. Todavia, persiste a indagação: A norma tributária instituidora desses tributos comportaria intromissão de aspectos ambientais? Surge, portanto, a necessidade de análise dessas duas espécies tributárias mais pensadas ao princípio do poluidor-pagador.

3.1 Taxas

A taxa é uma espécie de tributo vinculado a uma atuação estatal.³³ Nos termos do art. 145, II, da CF/88 e do art. 77 do Código Tributário Nacional, o fato jurígeno genérico que faz incidir uma taxa é a atuação estatal, seja o exercício de Poder de Polícia, seja a realização de um serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Em ambos os casos, a receita advinda da cobrança da taxa serve para ressarcir o Estado dos custos incorridos para sua atuação. Daí se falar que, além de se classificarem como tributos vinculados, as taxas são tributos de arrecadação vinculada.

A regulação constitucional das taxas admite que sejam criadas tantas taxas quantos forem os exercícios, de Poder de Polícia ou a prestação de serviços públicos. Não há, tampouco, limitação de competência tributária em relação às taxas, podendo a União, os Estados e os Municípios as instituírem de acordo com suas competências político-administrativas também estipuladas pela CF/88.

Com efeito, é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas, bem como preservar as florestas, a fauna e a flora, conforme dispõe o art. 23, VI e V, da CF/88.

Vislumbra-se, portanto, oportunidade para a instituição de taxas que visem à fiscalização, ao licenciamento e à concessão de licenças de instalação e de operação de atividades potenciais ou efetivamente poluidoras.³⁴ Nesse caso, como é comum em se tratando de taxas, o contribuinte, que se confundiria com o poluidor, não teria qualquer benefício advindo da atuação estatal. Ao contrário, o Poder de Polícia apenas

³³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

³⁴ AMARAL, Paulo Henrique. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 173.

limitaria ou disciplinaria direitos ou liberdades individuais em prol do interesse público concernente ao objetivo constitucional da preservação do meio ambiente.

Da mesma forma, taxas com perspectivas ambientais também seriam admitidas para ressarcir serviços públicos como de limpeza ou recuperação ambiental.³⁵

Em ambas as hipóteses, deve ser ressaltada a importância de se guardar correspondência entre o valor exigido e o custo estatal, sob pena de se incorrer em inconstitucionalidade, conforme entendimento já consolidado pela Suprema Corte brasileira. A propósito, veja-se trecho do voto do min. Celso de Mello quando do julgamento da ADI 2.551-MC-QO:

A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatos referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. (ADI 2.551-MC-QO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 02/04/2003, Plenário, DJ de 20/04/2006).³⁶

³⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 2. ed. São Paulo: Renovar, 1999. p. 57.

³⁶ A ADI 2.551, ajuizada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (Consif) e pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), questiona o art. 16 da Lei Estadual Mineira 13.430/99, que alterou a redação do art. 15 da Lei Estadual 12.425/1996. A demanda se centra no argumento de que a “taxa de expediente” (devida pelas sociedades seguradoras beneficiadas, pela emissão das guias de arrecadação do Seguro DPVAT e pelo fornecimento dos dados cadastrais dos proprietários de veículos automotores para fins de cobrança do DPVAT) criada pela legislação impugnada excede o custo do serviço. Para fundamentar suas alegações, foram apresentados pareceres técnicos sobre os custos dos serviços prestados pelo Estado de Minas Gerais. A liminar para suspender os efeitos da legislação questionada foi indeferida monocraticamente pelo ministro Celso de Mello, que, embora reconhecendo a presença de plausibilidade do direito (inconstitucionalidade da mencionada taxa por

Com efeito, o valor cobrado a título de taxa deve guardar razoável equivalência com o custo estatal, consoante decisão acima, por sua própria natureza de tributo vinculado.

Anote-se, porém, que, quanto ao aspecto quantitativo das taxas de serviços de limpeza ou recuperação ambiental, a base de cálculo pode variar de acordo com a quantidade de poluição produzida pelo contribuinte, sem ofender o art. 145, § 2º da CF/88,³⁷ uma vez que quanto maior for a poluição produzida, maior será o custo estatal para recuperar o meio ambiente. Dessa forma, além de não ferir a isonomia tributária, tendo em vista que, nessa hipótese, o custo estatal é proporcional ao grau de poluição, o princípio do poluidor-pagador se concretiza com maior efetividade, ao fazer incidir sobre o poluidor carga tributária condizente com o nível de poluição despejado no meio ambiente.

Convém registrar que já existem, no Brasil, diversas modalidades de taxa de cunho ambiental. É o caso da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, prevista no art. 17-B da Lei 6.938/1981, cujo fato gerador é o exercício regular do Poder de Polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. Outro exemplo é a Taxa de Preservação Ambiental, cobrada pelo Estado de Pernambuco com esteio na Lei Estadual 10.430/1988, que tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, da infraestrutura física implantada pelo Estado e do acesso e fruição do patrimônio natural por parte de visitantes da ilha de Fernando de Noronha. Em Minas Gerais, cite-se a Taxa Florestal, instituída pela Lei Estadual 4.747/1968, que possui como fato gerador atividades fiscalizadoras, administrativas, policiais e de estímulo a cargo do Instituto Estadual de Florestas.

3.2 Contribuições

Ainda em se tratando de tributos cuja arrecadação deve ser carreada para financiar atividades estatais de interesse público, de modo a beneficiar certo grupo e, direta ou indiretamente, o contribuinte, sob o princípio da

ausência de relação entre o valor exigido e o custo dos serviços), não vislumbrou o perigo na demora. O Plenário, todavia, não referendou a decisão monocrática e concedeu a liminar pleiteada. A ADI ainda está pendente de julgamento definitivo.

³⁷ “Art. 145. [...] § 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. [...]”

solidariedade, as contribuições surgem como campo aberto às investidas do Direito Tributário Ambiental.³⁸

Com efeito, na seara da Tributação Ambiental, autores como Tôrres³⁹ e Amaral⁴⁰ defendem a compatibilidade dessa espécie tributária, especificamente à de intervenção sobre domínio econômico (Cide), à defesa do meio ambiente.

A instituição de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cides) se justifica pela atuação interventiva do Estado brasileiro erguida no art. 174 da CF/88.⁴¹ Esse dispositivo autoriza que algumas atividades econômicas, quando necessário, sofram intervenção do Estado com o objetivo de se promover fiscalização, fomento ou planejamento, expurgando distorções e abusos praticados por setores da economia.

Como salientado a defesa do meio ambiente foi erigida em nosso Diploma Legal como princípio geral da atividade econômica (art. 170, VI, CF/88). Vale lembrar que a Emenda Constitucional 42/2003, inclusive, alterou a redação desse inciso para acrescer a possibilidade de se estabelecer tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Nesse sentido, sendo agente normativo e regulador da atividade econômica, conforme prescrito no art. 174 da CF/88, pode a União, exercendo funções de incentivo e planejamento, intervir em determinado setor econômico que despreze o referido princípio da ordem econômica, com o objetivo de restabelecer a defesa do meio ambiente.

Na hipótese acima exposta, os contribuintes – aqueles que exercem atividade econômica que demandou a intervenção e a instituição da Cide – arcarão com o tributo, cujo produto da arrecadação financeira o sistema instaurado pelo Poder Público em prol da precaução, prevenção e recuperação do meio ambiente afetado pelo setor atingido pela tributação.

³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 136.

³⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

⁴⁰ AMARAL, Paulo Henrique. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 181.

⁴¹ Sobre a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, remete-se o leitor ao Capítulo 4, item 4.1.

Sobre o tema, cabe destacar a lição de Amaral:

A combinação dos arts. 149 e 170, VI, da CF/88 faz nascer a Cide de caráter ambiental, que assumirá natureza de tributo vinculado por destinar sua arrecadação, diretamente, ao desenvolvimento de política de proteção ambiental no setor econômico que motivou sua instituição. De certa forma, essa contribuição interventiva de natureza ambiental converte o contribuinte em destinatário dos recursos desse tributo, pois a receita tributária é revertida para financiar projetos de proteção ambiental vinculados ao setor econômico que gerou danos ambientais.⁴²

Pode-se perceber, ademais, que a estrutura da Cide descrita tem como fundamento, indubitavelmente, o princípio do poluidor-pagador, mormente porque apenas alguns setores econômicos poluidores seriam abarcados pela tributação via Cide, e toda a receita ali arrecadada seria revertida para o financiamento de projetos ambientais vinculados ao próprio ramo causador da poluição.

Tôrres preleciona sobre a relação entre a Cide e o princípio do poluidor-pagador:

Nessa modalidade [Cide], o *princípio do poluidor-pagador* pode ser perfeitamente alegado como móvel constitucional, numa espécie de atribuição ao causador ou potenciais causadores, unicamente, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária decorrente; salvo neste caso, poderíamos ter a ocorrência de grave injustiça, na hipótese de eventual recurso a “imposto” (de competência residual), ao determinar responsabilidade coletiva, somente amparada na simples menção à responsabilidade da “coletividade” de que fala o art. 225, da CF.⁴³ (Grifo do autor).

⁴² AMARAL, Paulo Henrique. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 185-186.

⁴³ TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 108.

Adverte-se, mais uma vez, que não há que se falar em eventual inconstitucionalidade por se ferir o princípio da isonomia tributária porquanto, como já ressaltado, a própria Constituição, desde 2003, admite seja dado tratamento diferenciado às atividades econômicas em razão do impacto causado ao meio ambiente.

Por fim, convém registrar que a Carta Constitucional brasileira de 1988 inseriu, em seu próprio corpo, por meio da Emenda Constitucional 33/2001, elementos ambientais na previsão de instituição de Cide relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, ao determinar que parte dos recursos arrecadados seja destinada ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, em norma expressa no art. 177, § 4º, II, 'b', CF/88.⁴⁴

A referida Cide foi instituída pela Lei 10.336/2001, mas os critérios e as diretrizes para a aplicação do produto de sua arrecadação somente foram trazidos pela Lei 10.636/2002. De acordo com o art. 4º do mencionado diploma legislativo, os projetos ambientais a que se referem a CF/88 e a Lei 10.336/2001, a serem administrados pelo Ministério do Meio Ambiente (MMA), abrangerão: (i) o monitoramento, o controle e a fiscalização de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras; (ii) o desenvolvimento de planos de contingência locais e regionais para situações de emergência; (iii) o desenvolvimento de estudos de avaliação e diagnóstico e de ações de Educação Ambiental em áreas ecologicamente sensíveis ou passíveis de impacto ambiental; (iv) o apoio ao desenvolvimento de instrumentos de planejamento e proteção de Unidades de Conservação costeiras, marinhas e de águas interiores; (v) o fomento a projetos voltados à preservação, revitalização e recuperação ambientais em áreas degradadas pelas atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados; (vi) o fomento a projetos voltados à gestão, preservação e recuperação das florestas e dos recursos genéticos em áreas de influência de atividades relacionadas à indústria de

⁴⁴ “Art. 177. [...] § 4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: [...] II – os recursos arrecadados serão destinados: [...] b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001); [...].”

petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados; e (vii) o fomento a projetos voltados à produção de biocombustíveis, com foco na redução dos poluentes relacionados com a indústria de petróleo, gás natural e seus derivados.

O exame dos critérios e das diretrizes para utilização do produto da arrecadação, no entanto, deixa claro que a Lei 10.636/2002 extrapolou os limites estipulados na CF/88 referentes à destinação do produto arrecadado pela Cide. O monitoramento, controle e a fiscalização de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras, por exemplo, são fatos jurígenos característicos da incidência de taxa (e não de Cide), por se tratar de inquestionável exercício de Poder de Polícia.

4 Tributação ambiental e impostos

Já se delineou nos tópicos anteriores a compatibilidade do Sistema Tributário Nacional e dos princípios de Direito Ambiental. Diante desse confronto, vislumbrou-se a possibilidade de instituição de dois tipos de tributo ambiental. Além dos tributos com arrecadação vinculada à proteção do meio ambiente, cujo sustentáculo é o princípio do poluidor-pagador, o Sistema Tributário Constitucional brasileiro admite outra forma de tributação ambiental: cuida-se da atribuição de caráter extrafiscal aos impostos já existentes, tendo como fundação o princípio da prevenção.

Sem dúvida, o sistema erigido em torno dos impostos afigura-se rígido e com pouco espaço para inovações, porque a própria Constituição de 1988 estipulou os fatos passíveis de sofrer tributação, como a renda, a propriedade territorial urbana e rural, a propriedade de veículos, etc. A criação de impostos não previstos na nossa Carta Magna é exceção repleta de limites, quais sejam: (i) competência exclusiva da União; (ii) não cumulatividade; e (iii) fato gerador ou base de cálculo diverso dos discriminados na Carta Constitucional.

Diante da ordem estipulada, depreende-se que a CF/88 brasileira é bastante restrita quanto à criação de impostos “verdes”, como os existentes no Exterior,⁴⁵ que tenham como fato gerador a poluição, exceto, obviamente, na hipótese de emprego de competência residual da União.

⁴⁵ A título exemplificativo, GARCIA destaca a criação de novos impostos ambientais puros sobre emissões de poluentes nos países nórdicos: “La imposición ambiental pasa a convertirse en actor principal de los cambios tributarios. De esta forma, se asegura la recaudación y con ello la cobertura del Estado de bienestar. Este esquema ha predominado

Tal conclusão é partilhada por Tôres:

Feitas essas considerações sobre os limites constitucionais e reclamamos da competência ambiental, não encontramos, à luz da nossa Constituição, espaço para a criação de alguma espécie de “imposto” ecológico, salvo eventual exercício da competência residual da União (art. 154, I), nos limites dessa hipótese, tampouco a criação de fundos a partir dos impostos já existentes, haja vista a limitação do art. 167, IV, da CF.⁴⁶

Diante disso, acentua-se que o princípio do poluidor-pagador não se compatibiliza com os impostos no ordenamento brasileiro. No entanto, outro princípio do Direito Ambiental pode guiar a atuação do Poder Público no que tange à adoção de instrumentos econômicos em prol da preservação ambiental: o princípio da prevenção.

Seu escopo já foi detalhadamente delineado no item 2.2, mas vale repisá-lo brevemente. A atuação do princípio da prevenção é, como o próprio nome sugere, anterior à ocorrência de qualquer dano ambiental e tem o objetivo de combater o risco conhecido da poluição. Tendo como alicerce esse princípio, visa-se evitar a degradação ambiental, em vez de buscar reparar o meio ambiente depois de já afetado.

Por certo, tal princípio atuará como forma de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, por meio da acentuação da função extrafiscal dos impostos. Noutros termos, a prevenção se dará pela indução do contribuinte à adoção de comportamentos mais adequados à preservação do meio ambiente.

en los países nórdicos en la primera mitad de los años noventa, caracterizado, primero, por los recortes de la imposición directa y, segundo, por una suavización de la fiscalidad sobre el empleo, con reducciones de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social; y, tercero, por las compensaciones recaudatorias con la imposición ambiental, por un lado, *adaptando las figuras tradicionales* al argumento ambiental y, por otro, *incorporando nuevos impuestos ambientales* puros “sobre emisiones” y corrigiendo la imposición directa tradicional para no incentivar comportamientos poco respetuosos con el medioambiente.” (Grifos da autora). (GARCIA, Gemma Paton. *Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo*. Quito: Fundación Friedrich Ebert; FES-Ildis, 2012).

Nessa lógica, o foco da tributação ambiental não se daria por meio do agravamento da imposição tributária aos atos que, embora lícitos, sejam inconvenientes ou indesejáveis.⁴⁷

Ou melhor, não se vislumbra, como método extrafiscal de Tributação Ambiental, a majoração a incidência tributária ou a instituição de novos tributos que venham a onerar o processo produtivo ou a ensejar o aumento dos preços de bens e serviços colocados à disposição do consumidor final.

É preciso dissipar a ideia erroneamente relacionada ao princípio do poluidor-pagador, que deturpa a lógica que o inspira e lhe confere visão eminentemente econômica. Segundo essa noção, “pago, e, por isso, posso explorar de forma predatória o recurso ambiental; pago e, por isso, posso poluir”.⁴⁸ Reforça-se que o pagamento efetuado pelo poluidor não lhe confere qualquer direito de poluir.

Até para não se correr o risco de se admitir tal forma de pensamento, diametralmente oposta ao que a CF/88 pretende instigar, conjectura-se o inverso. Desviando do princípio do poluidor-pagador e com base no princípio da prevenção, cuja atuação ocorre em momento anterior ao evento danoso, alvitra-se o emprego de métodos de indução baseados na exoneração tributária, expediente aplicado no estímulo de atos desejáveis ou convenientes.

⁴⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 109.

⁴⁷ Digna de nota, nesse ponto, é a didática lição de Silva sobre a moderna classificação dos atos jurídicos: “Diante da complexidade da sociedade pós-moderna, os atos jurídicos não mais devem ser segregados apenas em lícitos ou ilícitos. Tal classificação revela-se, ainda nos dias atuais, tão útil como insuficiente. No conjunto de atos lícitos, convém apartar os atos lícitos desejáveis e os atos lícitos que, sem desbordarem para o campo da ilicitude, revelam-se inconvenientes à concreção dos valores incorporados pela Constituição. Sem margem a dúvidas, dentro do campo da licitude, em atenção a cada um dos diversos valores que compõem a complexa axiologia constitucional, podem ser identificados atos convenientes (desejáveis), inconvenientes (indesejáveis) e neutros (indiferentes). Os dois primeiros grupos constituem substrato a ser considerado pelos legisladores tributários na introdução de efeitos ou propósitos ordinatórios ou indutores nas normas tributárias, dirigindo assim o seu ofício legiferante no sentido de encarecer outros objetivos além da mera arrecadação de receitas.” (SILVA, Paulo Roberto C. *IPVA – imposto sobre a propriedade de veículos automotores*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 140).

⁴⁸ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Morozimato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários: ênfase na prevenção: a utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 546.

As técnicas de exoneração parcial com finalidade de proteção ambiental já são adotadas em nosso Sistema Tributário, ainda que com parcimônia. Na legislação federal, por exemplo, prevê-se a possibilidade de instituição de exonerações tributárias parciais com vieses ambientais no Código Florestal (Lei 12.651/2012). Prevê-se a viabilidade de dedução das Áreas de Preservação Permanentes, de Reserva Legal e de uso restrito da base de cálculo do ITR (art. 41, II, 'c', da Lei 12.651/2012), o que já ocorre por meio da Lei 9.393/1966 (art. 10, § 1º, II, 'a'). Estipula-se, também, a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto de renda do proprietário ou possuidor de imóvel rural, pessoa física ou jurídica, de parte dos gastos efetuados com a recomposição das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito cujo desmatamento seja anterior a 22 de julho de 2008 (art. 41, § 1º, II, da Lei 12.651/2012).

Há previsão, ainda, de reduzir a zero a alíquota de IPI de vários equipamentos e máquinas aplicadas na produção de energia eólica e solar, a fim de incentivar a produção de energia menos poluente. Ainda quanto ao estímulo da produção energética limpa, o Programa Prioritário de Termelétricidade, instituído pela Lei 10.312/2001, determina a aplicação de alíquota zero de PIS e de Cofins às receitas de venda de gás natural canalizado ou carvão mineral destinados à produção de energia elétrica.

Diversas legislações estaduais também preveem tributação diferenciada do IPVA em favor do meio ambiente. A título exemplificativo, citem-se a legislação do Estado de Minas Gerais, que reduz a base de cálculo de veículos movidos exclusivamente a álcool (Lei Estadual 14.937/2003) e a legislação dos Estados de São Paulo, do Rio de Janeiro e do Paraná, que reduzem a alíquota aplicável aos veículos que utilizem álcool, gás natural ou energia elétrica (Leis Estaduais 10.355/1999, 2.877/1997 e 14.260/2003, respectivamente). A redução de base de cálculo e de alíquotas, nesse caso, tem estreita relação com o incentivo ao uso de combustíveis menos poluentes.

Além do IPVA, alguns estados também preveem redução da base de cálculo de ICMS nas operações internas com máquinas, aparelhos, equipamentos, suas partes e peças, quando adquiridos para a construção ou ampliação de Usinas Hidrelétricas e Termelétricas. É o caso de São Paulo (art. 20, Anexo II, RICMS/SP), de Minas Gerais (art. 43 c/c Anexo IV, item 40, RICMS/MG) e Santa Catarina (arts. 86, 87 e 107, do Anexo II c/c Anexo I, RICMS/SC). Trata-se, mais uma vez, de incentivo ao desenvolvimento de produção energética limpa.

Legislações municipais também instituem benefícios fiscais relativos ao IPTU. O Município de Guarulhos concede descontos de até 20% no valor do imposto (Lei 6.793/2010), a depender, por exemplo, da adoção de separação de resíduos sólidos, da utilização de energia eólica, da construção com materiais sustentáveis, da utilização de sistema de captação de água da chuva, dentre outras medidas implantadas. Em Belo Horizonte, tramita, na Câmara de Vereadores, o Projeto de Lei 7, de 2013, que visa a instituir o Programa de Incentivo ao desconto no IPTU (denominado “IPTU Verde”), cujo objetivo é fomentar medidas que preservem, protejam e recuperem o meio ambiente, por meio da concessão de benefícios tributários a contribuintes que adotarem sistema de captação de água da chuva, sistema de reúso de água, sistema de aquecimento hidráulico solar e construção com materiais sustentáveis. Os descontos previstos na proposição variam de 2% a 6%, podendo ser cumulados.

5 Considerações finais

Desde a década de 90 do séc XX, a Tributação Ambiental é tema corriqueiro na doutrina estrangeira, notadamente com fundamento no princípio do poluidor-pagador. Entretanto, como qualquer matéria introduzida em nosso ordenamento cuja origem é o Direito Comparado, deve-se proceder a um juízo de compatibilidade com a ordem jurídica nacional, acolhendo, adaptando ou rechaçando ideias alienígenas. A referida harmonização sobrevém com o cotejo entre os fundamentos da instituição de tributos ambientais com a Carta Constitucional.

Nesse ponto, o confronto da regulamentação constitucional do Direito Ambiental com o Sistema Tributário erigido em nossa Carta Magna foi essencial para as conclusões alcançadas ao longo deste texto.

O estudo dos princípios do poluidor-pagador e da prevenção, em face da CF/88, defronte, ainda, dos princípios tributários e das normas reguladoras do Sistema Tributário, foi primordial para a verificação de conformidade da Tributação Ambiental com nosso ordenamento jurídico.

Percebeu-se, de início, que o princípio do poluidor-pagador tem sua aplicação restrita visto como fundamento de tributos com finalidades protetivas do meio ambiente, sendo mais propenso à instituição de tributos com arrecadação vinculada, como a taxa e a contribuição de intervenção no domínio econômico.

Em seguida, o princípio da prevenção foi examinado, exsurgindo como alicerce para a proteção ambiental em momento anterior à ocorrência do dano, como forma de preservação em vez de reparação. Constatou-se, nesse princípio, o embasamento para a instituição de impostos com fins ambientais, especialmente se aproveitada a função extrafiscal de tributos propícios a esse fim.

Examinando tais princípios ambientais, vislumbrou-se, portanto, o cabimento de dois tributos com vieses ambientais em nosso Sistema Tributário: (i) aqueles fundados no princípio do poluidor-pagador, cuja receita arrecadada se vincula à proteção do meio ambiente; (ii) os alicerçados no princípio da prevenção, que visem a instigar o comportamento da coletividade em prol da preservação do meio ambiente, por meio de técnicas extrafiscais. Nessa ordem de raciocínio, o primeiro tipo é mais condizente com taxas e contribuições, enquanto o segundo perfil combina mais com os impostos.

Nessa lógica, percebeu-se, com mais detalhes, que são admitidas taxas de fiscalização, licenciamento e concessão de licenças de instalação e de operação de atividades potenciais ou efetivamente poluidoras, naquelas consideradas taxas de polícia e taxas relativas à limpeza ou à recuperação ambiental, entre as taxas de serviços públicos.

Ademais, vislumbrou, dentre as espécies de contribuição, maior adequabilidade das contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides), principalmente porque a defesa do meio ambiente está relacionada entre os princípios da ordem econômica. A própria CF/88 prevê exemplo de finalidade ambiental na Cide relativo às atividades de importação ou comercialização de petróleo e/ou de seus derivados, gás natural e/ou seus derivados e álcool combustível.

Por fim, quanto aos impostos, discorreu-se sobre a função extrafiscal dos tributos, confrontando-a com o princípio da prevenção. Sugeriu-se, com base nesse princípio, o incentivo a condutas ambientalmente saudáveis que visem à preservação do meio ambiente, em vez da repressão de condutas poluidoras por meio de oneração tributária.

Por todo o exposto, conclui-se pela legitimidade, em nosso Sistema Constitucional, da utilização do tributo como instrumento econômico em prol da defesa do meio ambiente, respeitados os limites impostos pela própria Carta Constitucional.

Referências

- AMARAL, Paulo Henrique. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BENJAMIN, Antônio Herman. Introdução ao Direito Ambiental brasileiro. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, ano 4, v. 14, abr./jun. 1999.
- BENJAMIN, Antônio Herman. (Coord.). O princípio do poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. In: _____. *Dano Ambiental: prevenção, reparação e repressão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- GARCIA, Gemma Paton. La estructura jurídica de los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia constitucional española. *Revista da Faculdade de Direito de Caruaru*, Caruaru, v. 43. 2011.
- GARCIA, Gemma Paton. *Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo*. Quito: Fundación Friedrich Ebert; FES-Ildis, 2012.
- MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Derecho Tributário Ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- NIEVES, Fábio. *Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- NUNES, Cleucio Santos. *Direito Tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.
- OCDE. *Taxation, innovation and the environment: a policy brief*. 2011.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- OCDE. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. The polluter-pays principle – definitions, analysis implementation. In: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PÉREZ DE AYALA apud TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

PRIEUR, Michel. Droit de l'Environnement. In: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

REHBINDER, Eckard apud MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TABOADA, Carlos Palao. El principio ‘quien contamina paga’ y el principio de capacidad económica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no Direito Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Morozimato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários: ênfase na prevenção: a utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.