



## TRIBUTAÇÃO E SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL: A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

Revista de Direito Ambiental | vol. 76/2014 | p. 471 | Out / 2014 | Dez / 2014  
DTR\2014\20451

### Paulo Caliendo

Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. Professor Titular na PUC-RS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando a disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no país. Conselheiro do Carf. Vice-presidente da Academia Tributária das Américas. Árbitro da lista brasileira do Mercosul. Advogado.

### Rogério Rammê

Mestre em Direito pela Universidade de Caxias do Sul. Especialista em Direito Ambiental pela Universidade Luterana do Brasil. Doutorando no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC-RS, sendo bolsista Capes/ Prosup. Assessor jurídico no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Membro da rede brasileira de Justiça Ambiental.

### Veyzon Muniz

Especialista em Direito Público pela Escola Superior da Magistratura Federal no Rio Grande do Sul. Mestrando no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC-RS, sendo bolsista Capes/Prosup. Pós-Graduando em Direito Tributário pela Unip. Pesquisador do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário (CNPq/PUC-RS). Advogado.

**Área do Direito:** Constitucional; Tributário; Ambiental

**Resumo:** O presente artigo tem por objetivo desvelar a interdependência existente entre a sustentabilidade ambiental e a tributação, com escopo na extrafiscalidade como um instrumento que possibilite a efetividade do dever constitucional de proteção do meio ambiente. Para tanto, partindo do projeto jurídico-constitucional brasileiro, afirma-se a possibilidade da interpenetração dos dois elementos. Segue-se com a análise das funcionalidades da tributação enquanto atividade financiadora de direitos fundamentais. Ocupa-se, por conseguinte, da caracterização da extrafiscalidade, seus componentes epistemológicos e da sua utilização para o atendimento da proteção ambiental. Assevera-se, por fim, a relevância da tributação extrafiscal como meio de concretização da sustentabilidade ambiental.

**Palavras-chave:** Tributação - Sustentabilidade ambiental - Extrafiscalidade - Proteção do meio ambiente.

**Abstract:** This article aims to reveal the interdependence between environmental sustainability and taxation, with scope extrafiscality as a instrument to facilitate the effectiveness of the constitutional duty of environmental protect. To do so, leaving the Brazilian legal-constitutional project, affirms the possibility of interpenetration of the two elements. The next step is the analysis of the features of taxation as funding activity of fundamental rights. In concerned, therefore, the characterization of extrafiscality, its epistemological components and their use for compliance with environmental protection. Contended, finally, the relevance of taxation, excessively, extrafiscal, as the embodiment of environmental sustainability.

**Keywords:** Taxation - Environmental sustainability - Extrafiscality - Environment protection.

### Sumário:

1.Introdução - 2.Fundamentos constitucionais do estado socioambiental brasileiro - 3.A afirmação da inter-relação entre tributação e sustentabilidade ambiental - 4.A dupla-funcionalidade do fenômeno tributário e o financiamento dos direitos fundamentais - 5.Elementos epistemológicos da extrafiscalidade - 6.Extrafiscalidade em favor da proteção do meio ambiente - 7.Conclusões - 8.Referências bibliográficas - 9.Referências legais

### 1. Introdução

“A proteção e o melhoramento do meio ambiente humano é uma questão fundamental que afeta o



bem-estar dos povos e o desenvolvimento econômico do mundo inteiro, um desejo urgente dos povos de todo o mundo e um dever de todos os governos” (ONU, 1972).<sup>1</sup>

O presente artigo busca demonstrar a vinculação existente entre a sustentabilidade ambiental e a tributação, valendo-se da análise da extrafiscalidade como instrumento da proteção e do melhoramento do meio ambiente humano. Filiando-se a concepção sistemática de hermenêutica constitucional, se percebe que o manejo da tributação extrafiscal possibilita a efetividade do desenvolvimento sustentável.

## 2. Fundamentos constitucionais do estado socioambiental brasileiro

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 e com o amadurecimento da concepção de tutela ambiental, novas reflexões e percepções surgiram no cenário jurídico-doutrinário brasileiro. Identifica-se, assim, no texto constitucional um projeto de uma nova ordem jurídico-ecológica, capaz de tornar convergentes as agendas social e ambiental por meio de uma adequada regulação constitucional socioambiental. Exponentes dessa abordagem, Sarlet e Fensterseifer, referem que a nova ordem constitucional brasileira é inovadora por estabelecer claramente a opção por um modelo novel de Estado Socioambiental de Direito, resultante da convergência entre a “tutela dos direitos sociais e dos direitos ambientais num mesmo projeto para o desenvolvimento humano em padrões sustentáveis, inclusive pela perspectiva da noção ampliada e integrada dos direitos econômicos, sociais, culturais e ambientais (Desca)”.<sup>2</sup>

Infere-se o surgimento de um constitucionalismo socioambiental, ou ao menos a necessidade de se construir tal noção jurídica, a qual traduz um nítido avanço para além do constitucionalismo social. Não se trata de um “marco-zero” no projeto político-jurídico de Estado, mas sim “apenas mais uma passo de caminhada contínua, embora marcada por profundas tensões, conflitos, avanços e retrocessos, iniciada sob a égide do Estado Liberal”.<sup>3</sup>

Esse constitucionalismo socioambiental é flagrantemente um reflexo da contaminação, no espaço jurídico (e político), de valores ecológicos e de considerações de justiça ambiental. Esse, aliás é o grande desafio do Estado Socioambiental e Democrático de Direito: tornar-se um modelo de Estado onde a justiça ambiental se torne um referencial normativo permanente, em todas as esferas de atuação estatal.

Um dos caminhos que a doutrina especializada vem trilhando para identificar o marco normativo desse novo modelo de Estado passa pela redefinição do conceito de dignidade humana, que passa a ser concebido como dotado de dupla dimensão:

i) A dimensão social da dignidade da pessoa humana implica um permanente “olhar para o outro, visto que indivíduo e a comunidade são elementos integrantes de uma mesma (e única) realidade político-social”.<sup>4</sup> Ela, portanto, enfatiza não apenas um compromisso moral, mas também jurídico do Estado e dos particulares para com a construção de uma estrutura político-social que assegure um mínimo existencial social para a vida humana com dignidade.

ii) A dimensão ecológica da dignidade humana não se restringe a algo puramente biológico ou físico, mas contempla “a qualidade de vida como um todo, inclusive do ambiente em que a vida humana (mas também a não humana) se desenvolve”. Ela, desta forma, visa “ampliar o conteúdo da dignidade da pessoa humana no sentido de assegurar um padrão de qualidade e segurança ambiental mais amplo”.<sup>5</sup>

Percebe-se, assim, a correlação existente entre a perspectiva ampliada da justiça ambiental e a redefinição conceitual da dignidade humana, para além dos limites kantianos. Dessa remodelação do conceito de dignidade humana exsurge a ideia de um mínimo existencial ecológico (ou socioambiental). Pontua-se, nesse sentido, que:

“(…) para além dos direitos já identificados doutrinariamente como ‘possíveis’ integrantes da noção de um mínimo existencial (reconhecidamente controversa, a despeito de sua popularidade), como é o caso de uma moradia digna, de assistência social, de uma alimentação adequada, entre outros, é nosso intento sustentar a inclusão nesse elenco da *qualidade ambiental*, objetivando a garantia de uma *existência humana digna e saudável*, especialmente no que diz com a construção de um bem-estar existencial que tome em conta também a qualidade do ambiente”.<sup>6</sup>



Em essência o mínimo existencial ecológico se traduz num princípio basilar do Estado Socioambiental e Democrático de Direito, pautado por valores éticos de justiça social e ambiental. Decorre, sobretudo, do reconhecimento da fundamentalidade do direito ao ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225, *caput*, da CF) e da constatação de como os atuais processos de degradação ambiental atingem a dignidade da vida humana. Assevera-se que, para além de um mínimo existencial social, esse mínimo existencial socioambiental adquire notoriedade como um padrão mínimo de qualidade ambiental para a concretização da dignidade de indivíduos e coletividades humanas.

Cabe destacar que a edificação desse Estado Socioambiental e Democrático de Direito também passa pela consolidação de uma ordem constitucional mediante o reconhecimento de direitos e deveres fundamentais socioambientais, os quais decorrem de uma compreensão integrada e interdependente dos direitos sociais e da proteção do ambiente, porquanto a proteção ambiental está diretamente relacionada à garantia dos direitos fundamentais sociais, já que o gozo desses últimos é dependente de condições ambientais favoráveis.<sup>7</sup>

O reconhecimento de direitos e deveres dessa monta se apresenta como uma resposta de direito necessária à problemática socioambiental que hoje se reflete, como bem observa Leff, em uma crise civilizacional, na qual o sonho dourado do desenvolvimento e da modernização, guiado pelo crescimento econômico e pelo progresso tecnológico, se apoia em um regime jurídico forjado por uma ideologia que privilegia os interesses privados em detrimento dos coletivos.<sup>8</sup>

Os direitos e deveres fundamentais socioambientais emergem da crise socioambiental contemporânea, do “grito” da natureza e das lutas sociais que reivindicam justiça em processos de degradação social e cultural por meio da exploração do ambiente. Seu fortalecimento, portanto, decorre de uma exigência de respeito às identidades étnicas forjadas ao longo da história de um povo e da relação travada com seu entorno ecológico.<sup>9</sup> Nesse contexto, o uso de mecanismos tributários tem muito a contribuir para a concretização dos direitos fundamentais e com a própria justiça em matéria ambiental.

### **3. A afirmação da inter-relação entre tributação e sustentabilidade ambiental**

A sustentabilidade como desenvolvimento, socialmente inclusivo, durável e equânime, com vista a assegurar, de modo preventivo e precavido, o direito ao bem-estar,<sup>10</sup> se mostra como um verdadeiro marco axiológico na interpretação constitucional. A Constituição Federal dá, nesse sentido, integral respaldo ao desenvolvimento sustentável como um princípio inarredável.<sup>11</sup> Em verdade,

“(...) a preservação do meio ambiente esparge-se por todo o Texto Constitucional, e tem reflexos no direito tributário. Tributação que incida diferencialmente sobre produtos e serviços conforme o impacto ambiental deles próprios ou de seus processos de elaboração e de prestação para a defesa, preservação ou promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, estará de acordo com os princípios constitucionais da ordem econômica, realizando a Constituição como um todo (art. 170, VI, da CF/1988)”.<sup>12</sup>

Com efeito, o próprio tributo “revela-se como instrumento indispensável para a implementação das políticas públicas ambientais”<sup>13</sup> dirigindo comportamentos sustentáveis dos contribuintes à ecorresponsabilidade ou possibilitando a aquisição de receitas públicas a serem destinadas a proteção ambiental. Entende-se que como “instrumento indeclinável de atuação estatal, o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular as nocivas ao bem comum”.<sup>14</sup>

Destarte, em sede de direito tributário ambiental – ramificação que se ocupa do “estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais”<sup>15</sup> –, desvela-se a estreita relação entre a tributação e a sustentabilidade ambiental. Afinal, o direito das gerações atuais, sem prejuízo das gerações futuras, ao meio ambiente ecologicamente equilibrado<sup>16</sup> é objeto de tutela tributária, em ambas as suas funcionalidades.

### **4. A dupla-funcionalidade do fenômeno tributário e o financiamento dos direitos fundamentais**

Assim como ocorre com o atendimento ao princípio-síntese da sustentabilidade, a prevalência dos direitos fundamentais é, indubitavelmente, base do nosso Estado Socioambiental e Democrático de



Direito. Há, nesse sentido, o estabelecimento de uma matriz axiológica e a conformação de um conteúdo cogente oriundo da Constituição Federal que, por sua vez, molda, enquanto limites jurídicos e políticos, a integralidade das relações sociais. Logo, quando se examina a relação jurídica entre o Estado-Fiscal e os cidadãos-contribuintes, percebe-se que é a partir da contribuição pecuniária e compulsória destes àquele que se financiam direitos fundamentais.

O fenômeno tributário,<sup>17</sup> essencialmente, se centra em sua funcionalidade arrecadatória. Por meio da tributação, o poder público intervém no patrimônio, na renda e no consumo das pessoas com o objetivo de gerar receita, ao que se refere como fiscalidade.<sup>18</sup> Entretanto, visando à promoção efetiva de direitos fundamentais, percebe-se uma segunda funcionalidade, qual seja: a extrafiscalidade. Sobre a distinção existente entre tais funções, Oliveira<sup>19</sup> assevera:

“Diversamente da imposição tradicional (tributação fiscal), que visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos, a denominada tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc. Como instrumento de atuação estatal, o ordenamento tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular aquelas menos afinadas com políticas públicas de promoção do bem comum (políticas públicas evidentemente legitimadas pela Constituição)”.

Como explicitou Baleeiro: “não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes”.<sup>20</sup> Se, sob o aspecto fiscal, o Estado obtém recursos para operacionalizar e manter a esfera pública a partir de contribuições privadas, a partir do extrafiscal, ele fomenta ou desestimula determinados comportamentos de seus contribuintes.

Nabais, em relação a essa segunda funcionalidade da tributação, elucida que a extrafiscalidade:

“(…) tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os, nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social”.<sup>21</sup>

Tem-se, conseqüentemente, através da imposição tributária extrafiscal um importante instrumento de otimização de práticas compatíveis com a noção de sustentabilidade ambiental. Afinal, em sendo o financiamento dos direitos fundamentais mediatamente possibilitado pelas receitas derivadas do exercício da fiscalidade, imediatamente sua efetividade prospectiva no tempo decorre da extrafiscalidade.

## 5. Elementos epistemológicos da extrafiscalidade

O Estado ao se valer da extrafiscalidade objetiva, de modo inequívoco, interferir no comportamento do contribuinte. Em uma análise dessa postura estatal, Becker pondera:

“(…) o silêncio da regra jurídica (sobre aquele fato social) não equivale à abstenção da intervenção do Estado naquele fato social, visando o bem comum, pois há muitas maneiras do Estado alcançar um mesmo resultado. Por exemplo: o Estado para impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos a escolher: (a) ou regra jurídica que declare ilícito aquele fato social; (b) ou tributo extrafiscal ‘proibitivo’. Optando pelo segundo, a intervenção do Estado será *indireta* porque, mediante o tributo extrafiscal, aquilo que pode ser exigido juridicamente é só o tributo e este é, precisamente, o objeto secundário. Aliás, no tributo extrafiscal ‘proibitivo’ a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico *reflexo econômico-social* que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou



se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo 'proibitivo'.<sup>22</sup>

Com base nessa perspectiva crítica, a funcionalidade extrafiscal corresponderia à utilização de meios tributários para finalidades não fiscais, disciplinando situações fáticas não coincidentes com os fatos geradores que ensejariam a atividade fiscal-arrecadatória. Nesse sentido, a verificação dos elementos epistemológicos da extrafiscalidade é importante tanto para o seu pleno entendimento quanto para a avaliação dos impactos de sua aplicação.

Quanto à principiologia, destaca-se a aplicação dos seguintes princípios: (a) *Princípio da tipicidade*: como corolário da legalidade tributária e em homenagem a segurança jurídica, a medida extrafiscal deve se submeter a uma previsão normativa precisa, da qual decorram os aspectos de sua incidência e a eficácia pretendida a partir de um tipo aberto;<sup>23</sup> (b) *Princípio do controle finalístico*:<sup>24</sup> a medida extrafiscal não se furta ao controle administrativo de finalidade, assim, se verifica tanto a adequação de sua instituição quanto a pertinência de seus efeitos;<sup>25</sup> (c) *Princípio da suficiência*:<sup>26</sup> a medida extrafiscal deve atender a uma despesa pública que, por sua vez, deve atender a razoabilidade em sua imposição, ou seja, a extrafiscalidade deve ser suficiente e necessária ao efeito pretendido; (d) *Princípio da neutralidade*: a utilização da função extrafiscal deve atender à neutralidade, constituindo-se de modo residual, motivado e, preferencialmente, temporário;<sup>27</sup> e (e) *Princípio da subsidiariedade*: a medida extrafiscal é, em regra, subsidiária, ganhando, entretanto, prioridade na modulação do comportamento dos agentes econômicos nos casos em que a complexidade e a relevância da matéria – como, por exemplo, a matéria ambiental – impusessem a escolha pública.

Cumpra ponderar que no tocante à isonomia, poderia se questionar se a tributação extrafiscal não seria ofensiva em um primeiro olhar, já que pode implicar tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em situação de igualdade. Contudo, sustenta-se que tal ofensa à isonomia não ocorre, desde que legítimos os fundamentos e objetivos da política tributária utilizada com fins extrafiscais. Nesse sentido, Wildner aduz:

“A isonomia tributária, portanto, enquanto princípio deverá ser sopesado com as razões que levaram à exigência tributária a ser impregnada com a finalidade extrafiscal, e não a levará à vala da inconstitucionalidade se a mesma, em sua gênese, tiver lastro em princípios de valia superior (a supremacia do interesse público sobre o privado, por exemplo), e que se mostrem, no caso concreto, legítimos, quando comparados com os objetivos visados na Constituição Federal”.<sup>28</sup>

Ademais, quanto à tipologia, consideram-se as seguintes espécies: (a) *Extrafiscalidade ordinária* ou *positiva*: hipótese em que a medida extrafiscal se constitui no agravamento do ônus tributário ou na imposição de uma hipótese de incidência novel, com vista a desestimular ou impedir certos comportamentos que vão de encontro aos objetivos constitucionais; (b) *Extrafiscalidade extraordinária* ou *negativa*: hipótese em que a medida extrafiscal se apresenta como uma desoneração tributária a partir de beneficiamento fiscal, alteração do aspecto quantitativo de um tributo, concessão de isenções ou reconhecimento de imunidades; e (c) *Extrafiscalidade regulatória*: hipótese em que a medida extrafiscal, positiva ou negativa, em razão da materialidade dos seus efeitos econômicos ou socioambientais pretendidos, corresponde a um ato regulatório.

A medida extrafiscal, ainda, pode ser seccionada, formalmente, em duas modalidades, quais sejam: (a) *Extrafiscalidade endonormativa*: na qual a finalidade consequente da tributação vem estabelecida na própria norma, como no caso da Lei 10.168/2000, instituidora da *Cide-Tecnologia*, e pela qual, objetivando estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, se impõe o tributo para fim de financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação; e (b) *Extrafiscalidade exonormativa*: na qual a consequência economia ou socioambiental é percebida em plano externo à norma, como no caso dos impostos extrafiscais – como, por exemplo, IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), Imposto de Importação e Imposto de Exportação –, uma vez que a norma instituidora deles dá abertura para que norma distinta (inclusive, infralegal) maneje seus aspectos estruturais.

Materialmente, a funcionalidade extrafiscal se caracteriza pela finalidade constitucional pretendida e pelo respectivo meio utilizado. A natureza da medida extrafiscal, nesse sentido, não advém da destinação do recurso derivado ou da técnica utilizada em sua imposição, mas do objetivo constitucional que vem atender. Logo, quando se vale de medida com fulcro na defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado, como base no art. 225 da Constituição, se está diante de *extrafiscalidade ambiental*.





Entende-se, por conseguinte, que a extrafiscalidade é, em sentido amplo, uma funcionalidade da tributação tendente à efetivação pragmática de direitos fundamentais. E, sob o prisma ambiental, uma expressão direta da adoção da sustentabilidade como valor constitucional, sendo que o reflexo econômico-social que se pretende com essa imposição tributária é, justamente, uma externalidade positiva<sup>29</sup> de uma racionalidade sustentável, preocupado com o direito ao bem-estar intergeracional.

## 6. Extrafiscalidade em favor da proteção do meio ambiente

A utilização de mecanismos extrafiscais adquire legitimidade plena quando o objetivo buscado é a promoção de direitos fundamentais. No caso da extrafiscalidade manejada em favor da proteção ambiental, há uma flagrante necessidade de compatibilizar o desenvolvimento econômico nacional com o dever fundamental de proteção do meio ambiente e da justiça socioambiental, tal como previsto no art. 170, VI, da CF. Assim, como bem observa Fiorillo:

“(...) o legislador constituinte de 1988, ao verificar a necessidade de um novo tratamento para o crescimento das atividades econômicas, buscou a preservação do meio ambiente, porquanto sua contínua degradação implicaria em diminuição da própria capacidade econômica do País, impedindo assim o desfrute (não só da nossa, mas das futuras gerações) da vida com qualidade”.<sup>30</sup>

O fenômeno da extrafiscalidade vem ao encontro dessa tentativa de compatibilização do desenvolvimento econômico com a proteção ambiental. E mais, apresenta-se como instrumento de política fiscal (tributária) conformadora do projeto jurídico-constitucional socioambiental brasileiro, já que pode servir para o fortalecimento de direitos fundamentais socioambientais e para a promoção da justiça socioambiental no país.

Nessa perspectiva, junto com a tributação fundada no suprimento das necessidades arrecadatórias, nasce a concepção de que o Estado, por influência da observância da causa social da imposição tributária, imporá seu poder de tributar, buscando os recursos financeiros, de que precisa não só para se manter, como para promover o bem-estar social através de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento social. Destarte, percebe-se:

“(...) que o papel do Estado, no que se refere à atividade tributária, é o de inibir comportamentos sociais, além, evidentemente, das finalidades tradicionais dos tributos, quais sejam, custear a burocracia estatal e prestar serviços. O tributo, assim, passa a ser utilizado como instrumento de cobrança de responsabilidades sociais e veículo condutor do interesse público à justiça social”.<sup>31</sup>

Logo, é na condição de ferramenta de indução de comportamentos calcados na noção de responsabilidade social e de consecução de políticas públicas destinadas ao desenvolvimento social sustentável que se insere, no âmbito do poder de tributar, a ideia da extrafiscalidade tributária em favor da proteção do meio ambiente. Trata-se, noutros termos, de alternativa para a consecução do princípio do poluidor-pagador, o qual objetiva, ao fim e ao cabo, estimular condutas que visem a internalização compulsória das externalidades ambientais negativas pelo próprio sistema produtivo, evitando assim socialização do custo ambiental da produção, fato gerador de injustiças socioambientais. Modé pontua:

“A internalização dos custos ambientais (externalidades negativas), embora se apresente, à primeira análise como estritamente economicista, não pode deixar de ser analisada sob a ótica da realização da justiça. Através da internalização compulsória dos custos ambientais, busca-se impedir que um determinado agente econômico (poluidor) imponha, de maneira unilateral, a toda a coletividade, o ônus de suportar tal deseconomia. O ideal de justiça igualmente é verificado quando se possibilita, mediante a internalização dos custos ambientais não incorporados aos produtos ou aos processos de produção, que a igualdade de condições entre as diversas empresas se recomponha”.<sup>32</sup>

Percebe-se, portanto, que a extrafiscalidade em perspectiva protetiva ao meio ambiente, embora ainda seja incipiente no direito brasileiro, legitima-se a partir de fundamentos jurídicos, econômicos e sociais, revelando uma ideia de solidariedade social bastante intensa, sendo possível vê-la como instrumento de promoção da justiça socioambiental no Brasil.

Existem atualmente dois grandes grupos de soluções tributárias utilizadas com o intuito de auxiliar para um meio ambiente ecologicamente equilibrado: (i) imposição de tributos ambientais e (ii) criação de incentivos à produção sustentável.



A imposição de tributos ambientais se constitui em solução do tipo “*comando e controle*”, ou seja, soluções que se estabelecem um padrão de conduta e a exigência da internalização do custo das externalidades, tornando obviamente a atividade mais cara do que outra. Assim, por exemplo, a seletividade do IPI ou ICMS pode diferenciar a incidência sobre garrafas PET e garrafas de vidro, etc.

A criação de incentivos à produção sustentável caracteriza-se como sendo um tipo de solução tipo positiva, ou seja, tipo “*incentivo-premiação*”, que pretende induzir a tomada de decisões ecologicamente sustentáveis pela indicação de benefícios. Dessa forma, a utilização de incentivos à indústria ecológica ou seus produtos pode ser um mecanismo de proteção ao meio ambiente.

Diversos países europeus notaram que a tributação ecológica deve cortar transversalmente o sistema tributário de país, ou seja, possuir uma coerência sistêmica. Desse modo, não basta simplesmente se criar tributos incidentes sobre determinados tipos de atividades poluidoras, é necessário que o sistema tributário de um país seja o mais “*ecológico*” possível, ou seja, é preciso que exista uma consistência de políticas públicas que induzam o modelo produtivo para um nível de sustentabilidade, orientando a política fiscal nacional, estadual e municipal.

Assim, alguns países passaram a trabalhar com a ideia de uma “*reforma tributária verde*” (*Green Reform*). Dessa forma, o sistema tributário como um todo é orientado por uma referência ecológica (*ecological latitude*). A principal contribuição desses questionamentos está na análise dos sustentáculos de um sistema tributário.

A extrafiscalidade ambiental necessita ainda, contudo, questionar sobre a sua coerência com os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da segurança jurídica. Trata-se, contudo, inquestionavelmente de um importante mecanismo de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

A *indução tributária positiva* em favor da proteção ambiental envolve a adoção de mecanismos legais que impliquem a supressão ou redução dos ônus tributários, a partir da adoção, pelo destinatário do tributo, de comportamentos com viés preservacionista do meio ambiente, através da adoção de condutas adequadas do ponto de vista ecológico. Sobre essa espécie de indução tributária positiva, Nabais assevera:

“Ora, entre os numerosos e diversos meios ou instrumentos de que a política (de defesa) do ambiente vem lançando mão, conta-se, como um dos mais importantes instrumentos de orientação indirecta ou mediata dos comportamentos ou condutas (dos particulares), a extrafiscalidade nas duas modalidades ou manifestações de que vimos falando: (...); 2. o estímulo ou incentivo das actuações filoambientais através de eco-benefícios fiscais”.<sup>33</sup>

São exemplos de indução tributária positiva com fins ambientais: (a) a *depreciação acelerada*, ou seja, a redução das bases de cálculo de tributos da aquisição de bens para utilização no processo produtivo que operem de forma mais adequada do ponto de vista de ecológico; (b) os *créditos fiscais* – como previstos no Projeto de Lei 3.072/2008, hoje arquivado, que propunha a concessão de um crédito fiscal a ser utilizado no pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) para as empresas que implantarem um Sistema de Gestão Ambiental (SGA); e c) as *isenções fiscais*, que redundam numa exoneração de tributos em troca da adoção de meios de produção ecologicamente mais desejáveis – encontra, todavia, limitações na Lei de Responsabilidade Fiscal que veda renúncias fiscais.

A *indução tributária negativa*, ao seu turno, baseada na oneração tributária quando da não observação de procedimentos mais amigáveis ao meio ambiente, é também um instrumento extrafiscal, que igualmente pode atingir os fins de proteção ambiental e de justiça socioambiental. Um bom exemplo dessa modalidade de indução tributária é o imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo. O imposto poderá ser utilizado com fins extrafiscais, para que se cumpra a função socioambiental da propriedade, bem como nos casos em que o proprietário descumpra determinação do Poder Público, referente à adequada utilização do solo urbano, indicando, àquele, condutas que deva adotar como meio de promoção da proteção ambiental, nos termos do art. 7.º da Lei 10.257/2001.

Ainda, acerca da extrafiscalidade ambiental tributária, afirma-se que:



“Todos os tributos de competência municipal podem ser utilizados para a efetivação da tributação ambiental. Os impostos, como o IPTU, o ISSQN e o ITBI são os tributos mais apropriados para a extrafiscalidade, por não estarem associados a uma contraprestação direta de bens ou serviços aos contribuintes e, portanto, não dependerem da alocação prévia de recursos públicos. A Constituição Federal, por sinal, indica amplas possibilidades para o IPTU, facultando a aplicação da progressividade e da diferenciação de alíquotas, em associação ao cumprimento da função social da propriedade, expressa, entre outros fatores, pela função ambiental”.<sup>34</sup>

Por derradeiro, inclina-se de modo favorável à utilização de instrumentos tributários, notadamente, de natureza extrafiscal, para o fim de promover o direito fundamental ao meio ambiente sadio e equilibrado. Ocorre que, seja pela morosidade da máquina legislativa nacional, por falta de interesse político, ou ainda, por uma subordinação cega ao interesse do poder e não ao interesse público, se percebe que a adoção de ferramentas tributárias voltadas de fato à conservação ou mesmo reparação do meio ambiente é demasiadamente incipiente.

## 7. Conclusões

7.1 O Estado Socioambiental e Democrático de Direito é um modelo constitucional em que a preocupação socioambiental é um valor normativo permanente, em todas as esferas de atuação, e a proteção do meio ambiente é um dever fundamental. Nele identifica-se tanto a dignidade humana em suas dimensões social e ecológica quanto ao questionamento sobre a existência de um mínimo existencial ecológico. Insere-se nesse contexto a afirmação da sustentabilidade como um princípio estruturante do projeto jurídico-constitucional.

7.2 O direito tributário ambiental trata do conjunto das normas tributárias delimitadoras do exercício de competências tributárias em matéria ambiental. O tributo serve igualmente como instrumento de preservação do meio ambiente e revela a inter-relação existente entre tributação e sustentabilidade ambiental. Nesse sentido, ambas funcionalidades tributárias são importantes: o financiamento dos direitos fundamentais, mediamente a arrecadação das receitas derivadas do exercício da fiscalidade e a promoção dos direitos fundamentais pelo manejo da extrafiscalidade.

7.3 A extrafiscalidade se constitui como uma ferramenta efetiva da promoção de políticas públicas ambientais, derivada tanto do dever fundamental de pagar tributos – decorrente da noção de que os tributos têm uma função social evidente, fundada no princípio da solidariedade social –, bem como da autorização constitucional do Estado em agir nas relações econômicas, buscando induzir comportamentos que sejam mais benéficos ao meio ambiente, através da indução tributária positiva ou negativa.

7.4 A *extrafiscalidade recebe proteção multidimensional*, ou seja, na definição de seus fins, meios e na técnica utilizada, cada qual com seus princípios relevantes. O princípio mais próximo para orientar a diretriz geral os limites gerais para o uso de mecanismos de regulação extrafiscal é o *princípio da subsidiariedade*.

7.5 A *subsidiariedade estabelece claramente uma hierarquia axiológica* sobre o uso da atuação estatal como forma de consecução do interesse geral, determinando esta atuação como limitada e subsidiária.

7.6 O *núcleo essencial* do princípio da subsidiariedade está na valorização axiológica da solução próxima ao cidadão, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos está próxima ao cidadão e não longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximas possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que uma solução próxima pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas.

7.7 A proporcionalidade serviria como critério da modulação normativa-aplicativa das normas tributárias no caso de restrição de direitos fundamentais, de tal modo que os juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito serviriam como critérios de aferição da correta correlação entre meios e fins pretendidos (estados de coisas). Contudo, seria um instrumento inadequado para verificar-se a conveniência e competência de normas indutoras de comportamentos privados.





7.8 Tanto o princípio da subsidiariedade (limitação de competência), da isonomia (limitação material) e da proporcionalidade (correção pelo exame de necessidade) serão chamados à concretização dos valores constitucionais na aplicação da extrafiscalidade.

7.9 A extrafiscalidade ambiental é um importante mecanismo de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, mas deve respeitar os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da segurança jurídica.

7.10 A almejada preservação ambiental somente será realizada a partir compreensão de que os atos de hoje, que impactam negativamente no meio ambiente (externalidades negativas), gerarão efeitos futuros, podendo, inclusive, inviabilizar a conservação da vida natural. A opção por comportamentos que privilegiem o prisma ambiental se afigura, portanto, não apenas como uma necessidade, mas, também, como um valor civilizatório, de demonstração de consciência social. Assim, a tributação, enquanto instrumento de ordenação do comportamento humano, deve servir a assegurar a sustentabilidade ambiental.

## 8. Referências bibliográficas

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

ARAMAYO, Maria Silva Velaverde. *Benefícios y minoraciones en derecho tributário*. Madri: Marcial Pons, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. *Uma introdução a ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BALLET, Jerome; BAZIN, Damien; LIOUI, Abraham; TOUAHRI, David. *Green taxation and individual responsibility*. *Ecological Economics*. Paris: Elsevier, 2007. vol.63(4).

BAZIN, Damien; BALLET, Jerome et TOUAHRI, Driss. *Environmental responsibility versus taxation*. *Ecological Economics*. Paris: Elsevier, 2004. vol.49(2).

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

BESLEY, Timothy; PERSSON, Torsten. *The origins of state capacity: property rights, taxation, and politics*. *The American Economic Review*, 99, 4. Pittsburgh: AEA, 2009.

BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 2001.

BOBBIO, Norberto. *Teoria della norma giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 1993.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena et GRUPENMACHER, Betina Treiner. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. São Paulo: Almedina, 2012.

COASE, Ronald. The problem of social cost. *Journal of Law and Economics*. Chicago: UC, 1960. vol. 3.

DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. O princípio do desenvolvimento sustentável no direito ambiental brasileiro. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lênio L. (coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013.



FOLLONI, André. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental. *Revista tributária e de finanças públicas*, n. 110. São Paulo: Ed. RT, 2013.

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

HACK, Érico. Sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo. *II Seminário sobre Sustentabilidade da FAE*. Curitiba: FAE, 2007.

KREUSSLER, Horst. *Der allgemeine Gleichheitssatz als Schranke für den Subventionsgesetzgeber unter besonderer Berücksichtigung von wirtschaftspolitischen Differenzierungszielen*. Berlin: Duncker & Humblot, 1972.

LECHELER, Helmut. *Das subsidiaritätsprinzip: Strukturprinzip einer europäischen Union*. Berlin: Duncker & Humblot, 1993.

LEFF, Enrique. Los derechos del ser colectivo y la reapropiación social de la naturaleza: a guisa de prólogo. In: LEFF, Enrique (coord.). *Justicia Ambiental: construcción y defensa de los nuevos derechos ambientales, culturales y colectivos en América Latina*. Cidade do México: PNUMA, 2001.

MARTINS, Margarida Solema D'Oliveira. *O princípio da subsidiariedade em perspectiva jurídico-política*. Coimbra: Coimbra, 2003.

MEISTER, Moritz et KLATT, Matthias. *The constitutional structure of proportionality*. Londres: Oxford University Press, 2012.

MESSERSCHMIDT, Klaus. *Umweltabgaben als Rechtsproblem*. Berlin: Duncker & Humblot, 1986.

MODÉ, Fernando Magalhães. Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2005.

NABAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Trad. José Zamit Ferrer. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides: efeitos decorrentes da não utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 131. São Paulo: Dialética, 2006.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, ONU. *Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano (1972)*. Disponível em: [www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/Estocolmo1972.pdf](http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/Estocolmo1972.pdf). Acesso em: 26.12.2013.

PIGOU, A. Cecil. *The economics of welfare*. Londres: MacMillan, 1962.

PUGLIESI, Mario. *La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni*. Padova: Cedam, 1932.

QUADROS, Fausto. *O princípio da subsidiariedade no direito comunitário após o tratado da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 1995.

REALÍ, Darci. *Os municípios e a tributação ambiental*. Caxias do Sul: EDUCS, 2006.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiner. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. São Paulo: Almedina, 2012.

SARAIVA, Rute Gil. *Sobre o princípio da subsidiariedade: gênese, evolução, interpretação e*



*aplicação*. Lisboa: Associação Acadêmica da Faculdade de Direito, 2001.

SARLET, Ingo W.; FENSTERSEIFER, Tiago. Estado socioambiental e mínimo existencial (ecológico?): algumas aproximações. In: SARLET, Ingo W. (org.). *Estado socioambiental e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 13.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Essays in Taxation*. Nova Iorque: Macmillan & CO., 1913.

STADIE, Holger. *Allgemeines Steuerrecht*. Colônia: Otto Schmidt, 2003.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. Colônia: Otto Schmidt, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados tributos ambientais. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011.

\_\_\_\_\_. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: USP, 2009. (Tese apresentada para o concurso de Prof. Titular de Direito Tributário).

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

\_\_\_\_\_. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, n. 5. Salvador: IDPB, 2006.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VILHENA, Maria do Rosário. *O princípio da subsidiariedade no direito comunitário*. Coimbra: Almedina, 2002.

VINHAS, Marcos Andre. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VOGEL, Klaus. Die Steuergewalt und ihre Grenzen. *FS 50 Jahre BVerfG, Bd. 2*. Tubinga: Mohr Siebeck Verlag, 2001.

WALDHOFF, Christian. Die Zwecksteuer. Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben. *StuW*, 2002.

WILDNER, Márcio. *A extrafiscalidade tributária como ferramenta de proteção ao meio ambiente (dissertação)*. Caxias do Sul: UCS, 2012.

## 9. Referências legais

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 05.10.1988. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20.08.2013.

\_\_\_\_\_. Lei 10.168, de 29.12.2000. *Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências*. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l10168.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10168.htm). Acesso em: 22.09.2013.

\_\_\_\_\_. Lei 10.257, de 10.07.2001. *Regulamenta os arts. 182 e 183 da CF, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências*. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10257.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm). Acesso em: 22.09.2013.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei 3.072, de 25.03.2008. *Altera limites da alíquota de Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL, para contribuintes que desenvolvem programa de responsabilidade ambiental e possuem Sistema de Gestão Ambiental – SGA*. Disponível em:



www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idPropo sicao=387792. Acesso em: 02.02.2014.

1 Epígrafe. No original: “The protection and improvement of the human environment is a major issue which affects the well-being of peoples and economic development throughout the world; it is the urgent desire of the peoples of the whole world and the duty of all Governments.” (Organização das Nações Unidas, ONU. Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano – 1972. Disponível em: [www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/Estocolmo1972.pdf](http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/Estocolmo1972.pdf). Acesso em: 26.12.2013).

2 SARLET, Ingo W.; FENSTERSEIFER, Tiago. Estado socioambiental e mínimo existencial (ecológico?): algumas aproximações. In: SARLET, Ingo W. (org.). *Estado socioambiental e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 13.

3 Idem, p. 13 e 18.

4 SARLET, Ingo W.; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito constitucional ambiental*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 59.

5 Ibidem, p. 60.

6 Cf. SARLET, Ingo W.; FENSTERSEIFER, Tiago. Estado socioambiental e mínimo existencial (ecológico?): algumas aproximações. In: SARLET, Ingo W. (org.). *Estado socioambiental e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 14.

7 Idem, p. 32.

8 LEFF, Enrique. Los derechos del ser colectivo y la reapropiación social de la naturaleza: a guisa de prólogo. In: LEFF, Enrique (coord.). *Justicia Ambiental: construcción y defensa de los nuevos derechos ambientales, culturales y colectivos en América Latina*. Cidade do México: PNUMA, 2001. p. 7.

9 Idem, p. 10.

10 FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 41.

11 “A Constituição Federal de 1988 recepcionou um importante princípio, que surgiu inicialmente na Conferência Mundial do Meio Ambiente, realizada em 1972 em Estocolmo. O princípio do desenvolvimento sustentável encontra total respaldo no *caput* do art. 225 da Constituição no momento em que o legislador transcreve que é dever do Poder Público e da coletividade *defender e prescrever* o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações. Desta forma, para que as atividades econômicas não se desenvolvam alheias ao fato de que os recursos ambientais são finitos e esgotáveis, é que o princípio do desenvolvimento sustentável foi inserido na nossa Carta Magna, com objetivo de harmonizar a economia e o meio ambiente, de forma a garantir que as presentes e futuras gerações possam desfrutar dos referidos bens” (FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. O princípio do desenvolvimento sustentável no direito ambiental brasileiro. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lênio L. (coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1813).

12 FOLLONI, André. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental. *Revista tributária e de finanças públicas* 110/273. São Paulo: Ed. RT, 2013.

13 TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 128.

14 DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 47.



15 TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados tributos ambientais. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 101-2.

16 Salienta-se que: “Não se admite, no prisma sustentável, qualquer evasão da responsabilidade humana, vedado o retrocesso no atinente à biodiversidade, sob pena de empobrecimento da qualidade geral de vida” (FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 64-5).

17 Adota-se a concepção de tributação como um: “fenômeno intersistêmico que envolve a política, a economia e o direito. No caso da política pode ser lido como uma relação entre poder e não poder (limites) tributar, ou seja, exigir prestações pecuniárias compulsórias de particulares; no caso da economia a tributação pode ser entendida como um elemento relativo à programação dos agentes econômicos sobre o que terão ou não nas situações de produção, acumulação e circulação de bens em uma dada sociedade. Por sua vez, o direito irá considerá-la como conjunto de expectativas institucionalizadas que dizem como os outros se comportem nas relações entre o poder de tributar e as limitações a este poder, determinando as sanções pelo descumprimento dessas normas condicionais” (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 7).

18 “Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cobres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 161).

19 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides: efeitos decorrentes da não utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* 131/45. São Paulo: Dialética, 2006.

20 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 567.

21 NABAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 629.

22 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 633-5.

23 Formulação com base em: TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, n. 5. Salvador: IDPB, 2006.

24 Intrinsecamente ligado ao controle finalístico, no particular da extrafiscalidade ambiental, encontra-se o *princípio da defesa do meio ambiente*, que “determina prioritariamente ao Poder Público que gradue a tributação de forma a incentivar atividades, processos produtivos ou consumos *environmentally friendly* (...) e desestimular o emprego de tecnologias defasadas, a produção e o consumo de bens *not environmentally friendly*” (DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 26).

25 “Nos tributos ditos extrafiscais, há a necessidade de controle do efeito extrafiscal que desejam alcançar. Tal controle deve, antes da criação do tributo, verificar se este é o instrumento mais adequado ao efeito que se deseja. Depois da criação do tributo, deve-se analisar se a sua incidência tem atingido o efeito desejado. A inobservância destes controles invalida o tributo, pois esta exação pode se tornar mera fonte de arrecadação sob a justificativa da extrafiscalidade” (HACK, Érico. *Sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo. II Seminário sobre Sustentabilidade da FAE*. Curitiba: FAE, 2007. p. 11).

26 “El principio de suficiencia de los ingresos tributarios exige que la totalidad del sistema fiscal de un país, bajo el supuesto de un racional equilibrio financiero vertical, se estructure cuantitativa y





qualitativamente de manera tal que los ingresos tributarios permitan em todo 'nivel' político la cobertura duradera de los gastos que este haya de financiar tributariamente" (NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Trad. José Zamit Ferrer. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974. p. 85).

27 Cf. CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 118.

28 WILDNER, Márcio. *A extrafiscalidade tributária como ferramenta de proteção ao meio ambiente (dissertação)*. Caxias do Sul: UCS, 2012.

29 Externalidades referem-se aos efeitos externos de uma relação, caracterizados pela imposição involuntária de custos ou de benefícios sobre terceiros (estranhos à relação originária).

30 FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. O princípio do desenvolvimento sustentável no direito ambiental brasileiro. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lênio L. (coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1803.

31 NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 91.

32 MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 71.

33 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 651-2.

34 REALÍ, Darci. *Os municípios e a tributação ambiental*. Caxias do Sul: EDUCS, 2006. p. 142.