

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**TRIBUTAÇÃO E MEIO AMBIENTE: A extrafiscalidade como veículo indutor do  
desenvolvimento sustentável no Brasil**

**DANIELLE LIMA RIBEIRO**

**SANTA RITA  
2020**

**DANIELLE LIMA RIBEIRO**

**TRIBUTAÇÃO E MEIO AMBIENTE: A extrafiscalidade como veículo indutor do desenvolvimento sustentável no Brasil**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas da UFPB (DCJ/CCJ), como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos.

**SANTA RITA  
2020**

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

R484t RIBEIRO, Danielle Lima.

TRIBUTAÇÃO E MEIO AMBIENTE: A extrafiscalidade como veículo indutor do desenvolvimento sustentável no Brasil / Danielle Lima Ribeiro. - Santa Rita, 2020.

62f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.  
Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ.

1. Extrafiscalidade. 2. Meio Ambiente. 3. Desenvolvimento Sustentável. I. SANTOS, Alex Taveira dos. II. Título

UFPB/CCJ

**DANIELLE LIMA RIBEIRO**

**TRIBUTAÇÃO E MEIO AMBIENTE: A extrafiscalidade como veículo indutor do desenvolvimento sustentável no brasil**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientação: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos.

Banca Examinadora:

Data de Aprovação: \_\_\_\_\_

---

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos. (Orientador)

---

Prof. Me. Waldemar Aranha Neto. (Examinador)

---

Prof. Me. Herleide Herculano Delgado (Examinadora)

Um dos caminhos encontrados em diversos ordenamentos jurídicos para atingir o fim de proteger o meio ambiente e, ao mesmo tempo, permitir o desenvolvimento econômico sustentável, é o incentivo de atividades ecologicamente responsáveis mediante um direcionamento na ordem econômica feito pelo Estado. Dentre as possibilidades de implementação dessa forma de intervenção estatal na esfera particular, figura a concessão de tratamento tributário diferenciado àquelas atividades ou pessoas que de alguma forma contribuem para o exercício desse direito.

Com efeito, é possível apontar como razão primordial da existência das exações tributárias a geração de recursos para suportar os gastos do Estado na consecução das suas finalidades públicas. No entanto, outras funções surgiram como a de incentivar ou desestimular a prática de determinadas atividades. Trata-se da chamada extrafiscalidade, onde o fim maior não é o de arrecadar, mas sim o de regular determinada atividade, conduzindo o administrado a uma ação ou omissão.

Oliveira e Périllier

## RESUMO

A crise ambiental que a humanidade vivencia indica a premente necessidade de efetivação da preservação do meio ambiente. O artigo 225 da Constituição Federal Brasileira impõe não somente o direito fundamental ao meio ambiente equilibrado como, sobretudo, o dever de todos, Poder Público e coletividade, de agir em sua defesa e preservação. Com a Constituição de 1988, o meio ambiente deixou de ser considerado um bem jurídico de valor extrínseco para adquirir autonomia, possuindo valor intrínseco. Assim, a ideia de sustentabilidade acaba por redefinir a noção de desenvolvimento porque não há desenvolvimento apartado da questão ambiental, uma vez que, a defesa do meio ambiente enquanto princípio da ordem econômica e social, acaba com a noção utilitarista de que a natureza só sirva aos interesses econômicos. Nesse sentido, este estudo objetiva a compreensão da extrafiscalidade enquanto veículo indutor do desenvolvimento sustentável no Brasil. Intenta-se demonstrar que os tributos podem, através da função extrafiscal, incentivar condutas comprometidas ecologicamente, contribuindo, assim, para a garantia e efetivação dos direitos socioambientais constitucionalmente assegurados. Importa analisar como a extrafiscalidade tem se mostrado eficiente na harmonização dos interesses econômicos aos ambientais, quando da utilização dos tributos como instrumentos jurídicos voltados à proteção ambiental. Destaca-se o papel desempenhado pelo Estado Socioambiental na implementação de políticas fiscais para proteção do meio ambiente, através da inclusão, no Sistema Tributário Brasileiro, do acento ambiental.

**Palavras-chave:** Extrafiscalidade. Meio Ambiente. Desenvolvimento Sustentável.

## **ABSTRACT**

The environmental crisis that humanity is experiencing indicates the pressing need for effective preservation of the environment. Article 225 of the Brazilian Federal Constitution imposes not only the fundamental right to a balanced environment, but, above all, the duty of all, the government and the community, to act in its defense and preservation. With the 1988 Constitution, the environment is no longer considered a legal asset of extrinsic value to acquire autonomy, having intrinsic value. Thus, the idea of sustainability ends up redefining the notion of development because there is no development apart from the environmental issue, since the defense of the environment as a principle of the economic order ends with the utilitarian notion that nature only serves interests economical. In this sense, it is clear that taxes can, through extrafiscality, contribute to guaranteeing and enforcing constitutionally guaranteed social and environmental rights. This study aims to understand extrafiscality as a vehicle that induces sustainable development in Brazil. It is important to analyze how extrafiscality has been shown to be efficient in harmonizing economic and environmental interests, when using taxes as legal instruments aimed at environmental protection. The role played by the State in the implementation of fiscal policies to protect the environment is highlighted, through the inclusion, in the Brazilian tax system, of the environmental accent.

**Keywords:** Extrafiscality. Environment. Sustainable Development.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2 A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....</b>	<b>12</b>
2.1 O CONCEITO DE MEIO AMBIENTE .....	12
2.2 O DIREITO-DEVER AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO	14
2.3 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL ....	17
2.4 O ESTADO SOCIOAMBIENTAL E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SOLIDARIEDADE E DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL .....	20
2.5 O MEIO AMBIENTE NA ORDEM ECONÔMICA .....	22
<b>3 TRIBUTAÇÃO E MEIO AMBIENTE.....</b>	<b>27</b>
3.1 O PODER DE TRIBUTAR E O CONCEITO DE TRIBUTO.....	27
3.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO PARA A EFETIVAÇÃO DA TUTELA JURÍDICA AO MEIO AMBIENTE .....	29
3.3 AS EXTERNALIDADES E OS CUSTOS SOCIAIS .....	32
3.4 ESTADO, REGULAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS AMBIENTAIS .....	36
<b>4 A EXTRAFISCALIDADE COMO VEÍCULO INDUTOR DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL NO BRASIL .....</b>	<b>39</b>
4.1 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS QUANTO À FINALIDADE .....	39
4.2 A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS E A PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL .....	42
4.3 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA APLICAÇÃO EXTRAFISCAL NOS IMPOSTOS .....	47
4.3.1 O Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE) .....	48
4.3.2 O Imposto de Renda e os proventos de qualquer natureza .....	49
4.3.3 O Imposto Sobre Circulação De Mercadorias E Serviços (ICMS Ecológico).....	50
4.3.4 O Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU Verde) .....	52
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>55</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>58</b>



## 1 INTRODUÇÃO

A atual crise ambiental torna necessária a quebra de antigos paradigmas em prol de novas reflexões sobre a apropriação do meio ambiente. Não há mais justificativa para a utilização imoderada dos recursos naturais pela economia. Os fins não mais justificam os meios porque, neste século, a ordem que embasa o progresso deve vir aliada à preservação do meio ambiente. Economia e meio ambiente devem caminhar juntos e de mãos dadas. A causa que abriga a proteção do meio ambiente se justifica enquanto consequência para a manutenção da própria vida humana.

A Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano, realizada em Estocolmo, em 1972, inaugurou o conceito de desenvolvimento sustentável, dando início a preocupação mundial com a questão ambiental. A ideia de desenvolvimento sustentável traz o alinhamento da economia com a preservação ambiental. O meio ambiente enquanto direito fundamental do homem, assegurado pela Constituição Federal de 1988, implica não só o uso racional e consciente dos recursos naturais, mas a garantia de uma vida digna para as presentes e futuras gerações, nos ditames dos princípios constitucionais da solidariedade intergeracional e da dignidade da pessoa humana, mote para o surgimento de um Estado Socioambiental de Direito.

O Estado, assim, enquanto interventor da ordem econômica, deve se utilizar de instrumentos normativos e econômicos para fomentar atitudes comprometidas ecologicamente. Dentre tais instrumentos, o tributo ganha destaque não somente por sua finalidade fiscal, de arrecadação de recursos para os cofres públicos, mas sobretudo por seu caráter extrafiscal, enquanto veículo indutor de práticas sustentáveis. A extrafiscalidade, porquanto, é o objeto do presente trabalho. Intenta-se investigar a aplicação da tributação sob o viés ambiental, analisando como a extrafiscalidade pode conduzir ao desenvolvimento sustentável.

A pesquisa estruturou-se com o fim exploratório e o método de abordagem utilizado foi o dedutivo, com o emprego de técnicas de pesquisa bibliográfica e documental, a saber, livros, teses, dissertações e artigos científicos publicados em revistas especializadas, além, claro, da análise das normas constitucionais e infraconstitucionais pertinentes ao tema. Assim, pretendeu-se, a partir de uma revisão bibliográfica de estudiosos sobre o tema, aprofundar a discussão sobre o assunto, contribuindo para uma melhor compreensão sobre a interdisciplinaridade existente, hoje, entre Economia, Direito e Meio Ambiente, mais especificamente nas intersecções entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, de onde se

origina o Direito Tributário Ambiental enquanto novo ramo que se insurge como ferramenta importante na tutela efetiva do meio ambiente.

Dessa forma, a monografia encontra-se dividida em três partes. No primeiro ponto, intitulado “A proteção do meio ambiente na Constituição Federal”, objetiva-se compreender as nuances que envolvem o conceito de meio ambiente atentando para a definição constitucional presente em nossa Lei Maior que acabou por elevar o meio ambiente à categoria de direito e dever fundamentais. Daí que todos, Estado, cidadãos e agentes econômicos privados, têm o direito-dever imposto constitucionalmente de, à luz dos princípios do desenvolvimento sustentável e da solidariedade, zelar pelo meio ambiente, garantindo, para as futuras gerações, uma herança ambiental.

Isso porque, se foi o progresso humano fruto da exploração crescente dos recursos naturais, atualmente, esse mesmo progresso está ameaçado devido à destruição de tais recursos (PHILIPPI JR.; RODRIGUES, 2005, p. 04). Daí, Luciano Costa Miguel afirmar que os objetivos constitucionais só poderão ser alcançados se existir a proteção ambiental, uma vez que

O meio ambiente, portanto, além de ser a fonte de todos os recursos naturais que nos servem como matéria para a produção de bens e serviços, provê as condições necessárias para a manutenção da vida e ainda absorve todos os resíduos provenientes da produção e do nosso consumo (2012, p. 148).

Nesse contexto, pretende-se demonstrar como o Estado Socioambiental, através do papel de regulador das atividades econômicas, pode intervir na ordem econômica para fomentar políticas fiscais de proteção ambiental, através da utilização dos chamados tributos ambientais.

No segundo ponto, “Tributação e Meio Ambiente”, a teoria pigouviana ilustra a gênese dos tributos ambientais com a ideia de internalizar os custos advindos da degradação ambiental, responsabilizando, assim, os agentes causadores da poluição.

Importante compreender o Direito Tributário Ambiental como instrumento para o incentivo de políticas públicas voltadas à promoção do desenvolvimento sustentável ao induzir mudanças comportamentais dos agentes econômicos, desestimulando condutas indesejadas, porque nocivas ao meio ambiente e, incitando práticas conciliadas à sua defesa e preservação.

No terceiro e último ponto, “A extrafiscalidade como veículo indutor do desenvolvimento sustentável no Brasil”, pretende-se, demonstrar como os tributos podem ser utilizados enquanto ferramentas eficazes na implementação de políticas públicas voltadas à efetivação da sustentabilidade, procurando entender como esta iniciativa pode colaborar para a mudança comportamental do contribuinte na adoção de condutas orientadas ecologicamente.

Buscar-se-á, dessa forma, compreender as relações que surgem no campo de uma tributação ambiental que se constrói, principalmente, no contexto das relações entre tributação e extrafiscalidade. Nessa esteira, ao se referir ao tributo como um instrumento eficaz na promoção da justiça social, Montero ensina que a orientação de condutas através da extrafiscalidade poderá ser efetivada a partir de incentivos fiscais e do estabelecimento de cargas tributárias. Já que, enquanto aqueles podem influenciar o comportamento através de premiações, estas o fazem mediante a aplicação de consequências negativas (MONTERO, 2011, p. 127-8).

Para Tupiassu, a utilização extrafiscal dos tributos é consequência do crescimento da atividade intervencionista do Estado, devido à eficácia dos tributos como instrumentos regulatórios do mercado e a sua eficiência na incitação de condutas almejadas ou no desestímulo daquelas indesejadas. A extrafiscalidade possibilita, dessa forma, a “valorização da liberdade do contribuinte”, uma vez que fica a seu critério assumir a responsabilidade de arcar com a elevação da carga tributária ou optar por se adequar à conduta que o Estado deseja encorajar (TUPIASSU, 2006, p. 120-2).

Por fim, verificar-se-á a aplicabilidade e eficiência de políticas fiscais utilizadas, sob o ângulo da extrafiscalidade, para promover a defesa e preservação do meio ambiente. Para tanto, o estudo traz, apenas a título de ilustração, alguns impostos analisados sob o viés extrafiscal, a fim de demonstrar a eficiência dos mesmos no que tange à proteção ambiental, a exemplo do ICMS Ecológico e do IPTU Verde, diante do novo modelo de desenvolvimento atual, pautado em uma economia sustentável que prioriza a efetivação de um Estado Socioambiental sadio e justo.

## 2 A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

### 2.1 O CONCEITO DE MEIO AMBIENTE

Ensina o professor Celso Antonio Pacheco Fiorillo (2017, p. 02) que, em sendo o conceito jurídico constitucional de meio ambiente indeterminado, ficará a cargo do intérprete o preenchimento do seu conteúdo. Assim, destaca o autor, quatro dimensões atribuídas doutrinariamente à sua definição, a saber, meio ambiente natural, meio ambiente artificial, meio ambiente cultural e meio ambiente do trabalho. Veja-se cada uma delas.

O meio ambiente natural ou físico, tutelado pelo artigo 225, caput e § 1º, incisos I, III e VII da Constituição Federal<sup>1</sup>, conforme o autor, é formado “pela atmosfera, pelos elementos da biosfera, pelas águas (inclusive pelo mar territorial), pelo solo, pelo subsolo (inclusive recursos minerais), pela fauna e pela flora”, incluído o fenômeno da homeostase, que desempenha papel relevante no equilíbrio dinâmico entre os seres vivos e meio em que vivem.

Já o meio ambiente artificial, tutelado pelos artigos 225 e 182 da Constituição<sup>2</sup>, liga-se ao conceito de cidade, sendo composto “pelo espaço urbano construído, consistente no conjunto de edificações (chamado de espaço urbano fechado), e pelos equipamentos públicos (espaço urbano aberto)”. Frise-se que estar ligado ao espaço urbano não exclui o ambiente rural, conforme muito bem assinala Saliba, para quem o meio ambiente artificial se configura enquanto

(...) qualquer lugar, ainda que fora do espaço urbano, resultado de determinada interferência do ser humano por meio de construção, e que tenha como consequência a modificação do seu meio, pois, a destinação de uma tutela ambiental, deve atender anseios sociais, tais como segurança e bem-estar, e também o devido equilíbrio ambiental (SALIBA, 2005, p. 58).

---

<sup>1</sup> Art. 225, CF/88: 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; (...) III – definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção; VII – proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade (BRASIL, 1988).

<sup>2</sup> Artigo 182, CF/88: A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes (BRASIL, 1988).

Isso porque, o conceito de meio ambiente artificial abarca tanto os espaços urbanos quanto os rurais, uma vez que a ideia que se quer contemplar é a daquela relacionada à noção de território. (FIORILLO, 2017, p. 10).

Por meio ambiente cultural, disposto no artigo 216 da Constituição Federal<sup>3</sup>, entende-se, à luz dos ensinamentos de José Afonso da Silva, a integração do patrimônio histórico, artístico, arqueológico, paisagístico, turístico, que se difere do artificial devido ao valor cultural que lhe torna especial. Importa dizer que, com o advento da tecnologia, este conceito amplia-se, agregando-se a noção de meio ambiente digital.

Ensina Milaré que a Constituição eleva a patrimônio cultural todos os bens que sirvam como representação da identidade, ação e memória da sociedade brasileira, ao reconhecer que a cultura brasileira não é única, sendo, ao contrário, fruto de um pluralismo cultural que

[...] resulta da atuação e interação dinâmica de todos os grupos e classes sociais de todas as regiões. E é essa diversidade e riqueza de bens culturais, construídas incessantemente num país de dimensões continentais e variegada formação étnica, que se pretende ver preservadas. Desaparece, enfim, o antigo conceito de que os valores culturais a serem preservados eram apenas aqueles das elites sociais, necessariamente, consagrados pelo ato de tombamento, como ocorria no Direito anterior (MILARÉ, 2009, p. 264).

O meio ambiente do trabalho, por sua vez, assegurado pelo artigo 200, inciso VIII, da CF/88<sup>4</sup>, relaciona-se ao “local onde as pessoas desempenham suas atividades laborais relacionadas à sua saúde”, caracterizando-se “pelo complexo de bens imóveis e móveis de uma empresa ou sociedade, objeto de direitos subjetivos privados e invioláveis da saúde e da integridade física dos trabalhadores que a frequentam”, objetivando “salvaguardar a saúde e a segurança do trabalhador no ambiente onde desenvolve suas atividades” (Cf. FIORILLO, 2017, p. 09-13).

A divisão acima é didática e contribui para ser oposição frente à problemática de delimitação e conceituação do objeto do direito ambiental. Destarte, como bem acentua a professora Alana Ramos Araujo, em brilhante estudo acerca do conceito de meio ambiente, conceitos ampliativos e restritivos de meio ambiente contribuem para “uma simplificação e a um reducionismo que perdem a complexidade das interações, relações, retroações, mudanças e

<sup>3</sup> Art. 216, CF/88: Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: I – as formas de expressão; II – os modos de criar, fazer e viver; III – as criações científicas, artísticas e tecnológicas; IV – as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais; V – os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico (BRASIL, 1988).

<sup>4</sup> Art. 200, CF/88: Ao sistema único de saúde compete, além de outras atribuições, nos termos da lei: (...) VIII – colaborar na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho (BRASIL, 1988).

acoplamentos que são operados no meio ambiente”. O que significa dizer que tais conceitos insistem em considerar o meio ambiente, nesta ordem, ora enquanto uma “pan realidade”, dificultando a compreensão em torno objeto do direito ambiental, uma vez que, nessa abordagem o meio ambiente pode ser tudo, ora apenas nos seus aspectos naturais, reduzindo-o sobremaneira, levando à sua fragmentação em setores, a exemplo do direito de águas, direito de energia, direito do petróleo e gás, direito do mar, direito animal, direito da biodiversidade, como pontua Araujo (2019, p. 142).

Para além do conceito quadrimensional visto acima, há também os conceitos legal, constitucional de meio ambiente<sup>5</sup>. O conceito legal está posto no artigo 3º, inciso I, da Lei n.º 6.938/81<sup>6</sup>, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. Araujo explica que tal definição foi assentada em lei durante “um período constitucional em que o meio ambiente estava situado no âmbito da ordem econômica e relativo à saúde humana” (ARAUJO, 2019, p. 145). Consoante a autora, a doutrina jurídica majoritária enxerga este conceito dentro do contexto restritivo citado anteriormente, considerando o meio ambiente em seus aspectos puramente naturais, ignorando as “condições e interações de ordem social, econômica, cultural, política, ética, moral, etc.” (ARAUJO, 2019, p. 165).

No que concerne ao conceito constitucional, Araujo pontua que há entendimento pacificado no sentido da ausência de um conceito propriamente dito. O que há, em verdade, é a imposição de sua proteção. Dessa maneira, a Constituição acaba por ampliar o conceito legal presente na Política Nacional de Meio Ambiente, elevando o meio ambiente à categoria de direito [e dever] fundamental de proteção (ARAUJO, 2019, p. 148), como se verá a seguir.

## 2.2 O DIREITO-DEVER AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

---

<sup>5</sup> A autora, ao constatar que o sistema jurídico brasileiro apresenta um conceito simplificador de meio ambiente, que caminha entre visões contrárias, ora privilegiando o seu caráter natural, ora, o humano, acaba por defender a construção de um conceito complexo, contrário à racionalidade econômica. Um conceito guiado pelo pensamento complexo da racionalidade ambiental que visa à sustentabilidade. Em suas palavras: “Por ora, a construção de um conceito complexo de meio ambiente aponta um caminho para uma metodologia jurídica de gestão da crise e da complexidade ambiental. Um conceito jus-complexo de meio ambiente deve conter, no mínimo, as variáveis física, biológica, química, cultural, socioeconômica, política, ética, moral, para que se possa tutelar o meio ambiente considerando o maior número de possibilidades em torno do seu significado. Esta consideração importa uma decisão jurídica capaz de olhar para o meio ambiente como mais do que natureza e mais do que ser humano; como uma integração entre ambos em cuja integração não há primazia de caráter absoluto; há, outrossim, uma necessária observação do caso e da situação envolvida” (ARAUJO, 2019, p. 226).

<sup>6</sup> Art. 3º, Lei 6.938/81: Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por: I – meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas (BRASIL, 1981).

Atualmente, com a premente necessidade de efetivação da preservação do meio ambiente surge a importância de se pensar parâmetros capazes de balizar os novos rumos que se adotarão no sentido de concretizar a adoção de um meio ambiente equilibrado dentro dos limites ecológicos como dispõe a nossa Constituição Federal em seu artigo 225, *in verbis*:

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 (BRASIL, 1988).

Impõe o artigo supra não somente o direito fundamental ao meio ambiente equilibrado como, sobretudo, o dever de todos, Poder Público e coletividade, de agir em sua defesa e preservação. Importante destacar que tanto o direito ao meio ambiente equilibrado quanto ao desenvolvimento econômico são direitos considerados de 3ª geração pela doutrina, porquanto possuem caráter difuso, tendo por destinatário, segundo Paulo Bonavides, o gênero humano (MIGUEL, 2012, p. 143)<sup>7</sup>. Daí Kelly Schaper Soriano de Souza afirmar que,

No Brasil, sob a regência da ordem pública ambiental constitucionalmente assegurada, o meio ambiente é qualificado como um bem individual e coletivo, cujo desfrute de um não exclui a titularidade de todos. Em outras palavras, é um direito subjetivo (ao meio ambiente ecologicamente equilibrado) oponível *erga omnes* que pode, ao mesmo tempo, ser por todos exercido. Exatamente por pertencer a cada pessoa e a toda a coletividade, é considerado um direito transindividual de interesse difuso, “não se esgotando numa só pessoa, mas se espraiando para uma coletividade indeterminada” (MACHADO, 2009, p. 127). É também considerado um direito de estrutura “bifronte” (BENJAMIN, 2010, p. 123), porque está, a um só tempo, associado a uma prestação negativa, no sentido de um não fazer, e positiva, no sentido de impor ações ao Estado e à coletividade (SOUZA, 2014, p. 32-3).

Assim, a garantia constitucional de preservação do meio ambiente presente no artigo em tela, segundo Heleno Taveira Torres, configura-se mais do que um direito subjetivo reconhecido, quando determina, objetivamente, que incumbe ao Poder Público verdadeiro mandamento constitucional a ser respeitado (TORRES, 2005, p. 111). No mesmo sentido, Milaré afirma que esta imposição origina para o Poder Público

---

<sup>7</sup> Os direitos fundamentais, doutrinariamente, classificam-se em três (ou quatro) gerações. Sobre a questão: “O ordenamento jurídico brasileiro e a doutrina constitucional como um todo acabam por adotar não uma hierarquia, mas uma divisão de conteúdo aos direitos fundamentais. Assim sendo, pode-se dividi-los em gerações: primeira geração – direitos fundamentais individuais, os quais primam pela liberdade individual, direitos civis e políticos; segunda geração – direitos fundamentais de igualdade, voltando-se ao aspecto de aparato estatal que minimize o impacto das diferenças sociais, culturais e econômicas; terceira geração – direitos fundamentais fraternos/solidários, aqueles que estão voltados para a humanidade como um todo, no que condiz tanto à estabilidade bélica, quanto ao equilíbrio da natureza em meio à globalização e expansão da própria humanidade; por fim, seguindo a teoria do professor Paulo Bonavides (2006), tem-se a quarta geração – direitos fundamentais da globalização, aqueles voltados ao aspecto da universalização dos direitos fundamentais por meio do acesso à informação” (KÖLLING, 2016, p.269).

Lembre-se também que o art. 5º, LXXIII, autoriza a qualquer cidadão o direito de ajuizar ação popular com vistas a anular ato lesivo ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural (MIGUEL, 2012, p.146).

[...] um dever constitucional geral e positivo, representado por verdadeiras obrigações de fazer, isto é, de zelar pela defesa (defender) e preservação (preservar) do meio ambiente. Não mais tem o Poder Público uma mera faculdade na matéria, mas está atado por verdadeiro dever. Quanto à possibilidade de ação positiva de defesa e preservação, sua atuação transforma-se de discricionária em vinculada. Sai da esfera da conveniência e oportunidade para ingressar num campo estritamente delimitado, o da imposição, onde só cabe um único, e nada mais que único, comportamento: defender e proteger o meio ambiente (...). De outra parte, deixa o cidadão de ser mero titular (passivo) de um direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e passa também a ter a titularidade de um dever, o “de defendê-lo e preservá-lo” (2009, p. 157-158).

Ensina o autor que, com a Constituição de 1988, o meio ambiente deixou de ser considerado um bem jurídico *per accidens*, de valor extrínseco, para adquirir o *status per se*, ou seja, dotado de autonomia por possuir um valor intrínseco, dedicando-lhe, inclusive um capítulo próprio (Capítulo VI do Título VIII), instituindo, portanto, “o direito ao ambiente sadio como um direito fundamental do indivíduo” (MILARÉ, 2009, p. 144), o que acaba por traduzir uma ideia de convivência harmoniosa do homem com a natureza (MILARÉ, 2009, p. 152), uma vez que o meio ambiente é considerado enquanto bem essencial à sadia qualidade de vida (MILARÉ, 2009, p. 157). Sobre a questão, José Rubens Morato Leite ensina que

A Carta de 1988 adotou o “antropocentrismo alargado” porque considerou o ambiente como bem de uso comum do povo, atribuindo-lhe inegável caráter de *macrobem*. O art. 225 estabelece uma visão ampla de ambiente, não restringindo a realidade ambiental a mero conjunto de bens materiais (florestas, lagos, rios) sujeitos ao regime jurídico privado, ou mesmo público *stricto sensu*; pelo contrário, confere-lhe caráter de unicidade e de titularidade difusa. Nessa perspectiva difusa de *macrobem*, o ambiente passa a possuir valor intrínseco. Se todos são titulares e necessitam do bem ambiental para a sua dignidade, o ambiente deixa de ser visto como entidades singulares concretas (árvores, animais, lagos) que dependam, para a sua preservação, de sujeitos determinados, passando a ser concebido como um bem abstrato de valor intrínseco – pois seu valor não está diretamente ligado a ninguém isoladamente –, sendo necessário, contudo, para que possa atingir a própria qualidade de vida humana (LEITE, 2007, p. 141) (Grifo do autor).

Ressalte-se que toda a ordem constitucional brasileira rege-se pelo princípio da dignidade da pessoa humana, disposto no inciso III do artigo 1º, sendo este, fundamento do nosso Estado Democrático de Direito ou Estado Socioambiental<sup>8</sup>, como se queira. Luciano Costa Miguel ensina que a estreita conexão que o meio ambiente possui com os direitos fundamentais à vida e à saúde acaba por transformá-lo em um direito fundamental, sobretudo devido à proximidade destes com o princípio da dignidade da pessoa humana (MIGUEL, 2012, p. 148). Nas palavras de Souza, “a liberdade protegida pelo direito fundamental ao meio

---

<sup>8</sup> O Estado Socioambiental será apresentado em tópico próprio.



ambiente ecologicamente equilibrado é a liberdade da vida, da saúde e da dignidade” (SOUZA, 2014, p. 34).

Nessa esteira, Sarlet e Fensterseifer afirmam que a vida com dignidade e saúde pressupõe, inexoravelmente, um ambiente natural saudável e equilibrado. Para os autores, a vida e a saúde humanas, conjugadas no texto constitucional como “sadia qualidade de vida”, só estarão protegidas se dentro dos padrões ecológicos. Em suas palavras,

O ambiente está presente nas questões mais vitais e elementares da condição humana, além de ser essencial à sobrevivência do ser humano como espécie natural. De tal sorte, o próprio conceito de vida hoje se desenvolve para além de uma concepção estritamente biológica ou física, uma vez que os adjetivos “digna” e “saudável” acabam por implicar um conceito mais amplo, que guarda sintonia com a noção de um pleno desenvolvimento da personalidade humana, para o qual a qualidade do ambiente passa a ser um componente nuclear. Nessa perspectiva, cumpre assinalar ainda que a relação entre dignidade e direitos da personalidade é, de fato, muito próxima, em vista de ambos estarem diretamente comprometidos com a concretização da vida humana de forma plena e qualificada (e, portanto, também saudável). A tutela atribuída à personalidade humana representa uma proteção abrangente em face de todas as possibilidades de sua violação, o que deve, necessariamente, acompanhar a evolução e a complexidade das relações sociais contemporâneas, captando a dimensão ecológica dessas (SARLET e FENSTERSEIFER, 2012, p. 41).

Ocorre que as questões ambientais são também sociais e como assevera Édis Milaré, a conservação racional dos recursos naturais não significa a negação do progresso e sim a promoção do desenvolvimento econômico-social concomitantemente à adoção de requisitos mínimos de proteção ambiental de forma solidária entre as gerações, uma vez que o destino das gerações futuras dependerá das presentes gerações (Cf. MILARÉ, 2009, p. 171). Sobre a questão, Clarissa D’ísep acertadamente afirma:

Instituir a proteção ambiental como princípio da atividade econômica é como se colocássemos que, de imediato, prima-se pela ‘sadia qualidade de vida’, em um *funil* que passaria pela prática do *capitalismo*, amenizando-o; em seguida pela *democracia*, assegurando a *igualdade*, numa posterior tentativa de *liberdade*, e que por fim resultaria na “*vida digna*” (2009, p. 141) (Grifo da autora).

Assim, a ideia de sustentabilidade acaba por redefinir a noção de desenvolvimento, uma vez que, dentro de um contexto sustentado, a proteção ambiental e o desenvolvimento econômico, a *contrario sensu*, não são peças antagônicas que devam caminhar em paralelo, mas sim entrelaçadas, posto que, nos tempos atuais, não há como se falar em desenvolvimento apartado da questão socioambiental, sobretudo quando tais questões encontram embasamento constitucional, funcionando como verdadeira função imposta ao Estado e à sociedade.

### 2.3 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Quando se fala em meio ambiente equilibrado e preservado pode-se intuir o uso racional e consciente dos recursos naturais. Seria, pois, pensar a utilização de tais recursos dentro dos padrões aceitáveis de sustentabilidade. A certeza de que o desenvolvimento não pode parar parece ser a mesma que determina a obrigação de que ele precise ser igualmente sustentável<sup>9</sup>. Afirma Virgínia Talaveira Valentini Tristão que

O desenvolvimento sustentável proporciona o marco para a integração das políticas ambientais e as estratégias de desenvolvimento social e econômico. Reconhece que o crescimento é essencial para satisfazer as necessidades humanas e para melhorar a qualidade de vida e deve basear-se no uso eficiente, equitativo e ambientalmente responsável de todos os recursos escassos da sociedade, ou seja, os recursos naturais, humanos e econômicos (TRISTÃO, 1999, p. 11).

Indubitável, assim, a questão da finitude dos recursos naturais da mesma forma que o é a relação do dano ambiental enquanto consequência das mais variadas práticas adotadas no cenário político e econômico mundiais. O meio ambiente sofre, hoje, o impacto causado por anos de exploração desmedida e desenfreada impulsionada pelo mote do crescimento econômico. Como bem analisa Enrique Leff, “a crise ecológica atual, pela primeira vez não é uma mudança natural; é transformação da natureza induzida pela concepção metafísica, filosófica, ética, científica e tecnológica do mundo” (2003, p. 19). Isso porque, para o autor mexicano, “a crise ambiental é uma crise da razão, do pensamento, do conhecimento”, sendo necessário a criação de um futuro sustentável a partir do saber ambiental que proporciona alternativas de reapropriação da natureza. Nas palavras do autor,

O saber ambiental se faz assim solidário de uma política do ser, da diversidade e da diferença. Tal política se funda no direito de ser diferente, no direito por autonomia, em sua defesa frente a ordem econômico-ecológica globalizada, sua unidade dominadora e sua igualdade inequitativa. É o direito a um ser próprio, que reconhece seu passado e projeta seu futuro; que restabelece seu território e reapropria sua natureza; que recupera o saber e a fala a fim de atribuir-se um lugar no mundo e dizer uma palavra nova, desde suas autonomias e diferenças, no discurso e nas estratégias da sustentabilidade (LEFF, 2009, p. 19-20).

Desta feita, a questão ambiental deve ser encarada à luz de uma nova pedagogia construída no diálogo de seres e saberes dentro de uma nova racionalidade, qual seja, a ambiental<sup>10</sup> que permite “o reconhecimento de significados culturais diferenciados, não apenas

<sup>9</sup> Sobre a diferenciação entre desenvolvimento e suas variáveis, salienta Bruno Domingos Viana Batista: “O próprio conceito do que é desenvolvimento também é relativo, variando conforme a opção política direcionada para ele, a qual pode ser: acúmulo de capital, promoção de liberdade, harmonia ambiental, entre outras. Contudo, o adjetivo sustentável somente estará presente quando existir a variável ambiental como meio ou como fim para a opção política adotada” (BATISTA, 2014, p. 301).

<sup>10</sup> A racionalidade ambiental defendida por Enrique Leff, pretende, em contraposição à racionalidade moderna, propor uma apropriação da natureza não apenas tecnicista e econômica, mas, acima de tudo, social, tendo por objetivo o desenvolvimento sustentável. Porque, para o autor, a crise ambiental traz à tona a necessidade de

como uma ética da outredade, mas como uma ontologia do ser, plural e diverso” (LEFF, 2009, 23).

Foi, em 1972, com a Conferência das Nações Unidas, em Estocolmo, na Suécia, que o mundo voltou os olhos com mais afinco para a preservação do meio ambiente humano<sup>11</sup>. Em 1987, em resposta ao convite da ONU, a ex-primeira-ministra norueguesa, Gro Harlem Brundtland, presidiu a Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (CMMD), cujo trabalho teve como fruto o Relatório “Nosso futuro comum” (*Our Common Future*), que trouxe o desenvolvimento sustentável para discussão no cenário internacional<sup>12</sup>. Segundo o documento, o conceito de desenvolvimento sustentável é “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades” (CMMD, 1991, p. 46).

De acordo com o Relatório, o desenvolvimento sustentável preconiza a equidade social entre as gerações presente e futura, uma vez que a satisfação das necessidades humanas, bem como uma melhor qualidade de vida, são objetivos a serem buscados pelo desenvolvimento. Nesse sentido, o desenvolvimento para ser sustentável demanda “a promoção de valores que mantenham os padrões de consumo dentro do limite das possibilidades ecológicas a que todos podem, de modo razoável, aspirar” (CMMD, 1991, p. 47). Para Luciano Costa Miguel, o princípio do desenvolvimento sustentável “preconiza a possibilidade de conciliação entre o desenvolvimento econômico e a proteção dos recursos naturais” (MIGUEL, 2012, p. 142).

Sobre tal questão Montero destaca que é preciso determinar parâmetros para que a utilização dos recursos naturais seja equitativa e racional, de modo que os impactos ambientais causados pelas intervenções humanas estejam dentro dos limites e capacidade da natureza, não

---

instauração de uma nova racionalidade social capaz de “reorientar los comportamientos individuales y sociales ante las leyes límite de la naturaleza y las condiciones ecológicas de la vida humana. La crisis ambiental atrae así al pensamiento sociológico hacia una reflexión sobre las perspectivas de un futuro sustentable” (Cf. LEFF, 2011, p.10).

<sup>11</sup> Frise-se a posição do Brasil na defesa do “crescimento a qualquer custo” sob justificativa de que os problemas socioeconômicos enfrentados pelos países subdesenvolvidos eram maiores, sendo a preservação ambiental um “mal menor”, estabelecendo tese contrária ao “crescimento zero” sugerido durante a Conferência (MILARÉ, 2009, p. 59-60).

<sup>12</sup> Também conhecido como Relatório Brundtland, suas recomendações levaram à Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (ECO-92), realizada no Rio de Janeiro, em 1992, o que resultou na chamada Agenda 21, que objetivava preparar a comunidade internacional para os desafios do século XXI, tendo por intuito alinhar as questões relacionadas à preservação da natureza rompendo com o desenvolvimento econômico dominante, moldando a este a ideia da sustentabilidade para coadunar a Agenda ambiental com a Agenda social (BRASIL, Ministério do Meio Ambiente, 1992).

Destaca-se, ainda, o conceito de ecodesenvolvimento cunhado em 1973 por Maurice Strong e fundamentado nos sete princípios formulados por Ignacy Sachs: i) satisfação das necessidades básicas; ii) solidariedade com as gerações futuras; iii) participação da população envolvida; iv) preservação dos recursos naturais e do meio ambiente; v) elaboração de um sistema social que garanta emprego; vi) segurança social e respeito a outras culturas; vii) programas de educação (Cf. PHILIPPI JR.; RODRIGUES, 2005, p.06-07).

apresentando, assim, qualquer ameaça para as futuras gerações ou para as outras espécies (MONTERO, 2014, p. 149).

Segundo Milaré, o desenvolvimento sustentável está ancorado em três pilares, a saber, desenvolvimento integral, preservação do meio ambiente e melhoria da qualidade de vida, desmitificando, assim, a falsa ideia de que desenvolvimento e meio ambiente excluem-se quando, em verdade, complementam-se. Por isso, “a política ambiental não deve erigir-se em obstáculo ao desenvolvimento, mas sim em um de seus instrumentos, ao propiciar a gestão nacional dos recursos naturais, os quais constituem a sua base material” (MILARÉ, 2009, p. 64-65). Nesse sentido, o crescimento deverá ocorrer de forma planejada e sustentável porque existe uma reciprocidade entre direito e dever: “Ao direito de usufruir corresponde o dever de cuidar” (MILARÉ, 2009, p. 64-65).

Em outras palavras, os recursos naturais renováveis podem e devem ser utilizados se e, somente se, estiverem em conformidade com os limites de regeneração e crescimento natural. Isso porque,

[...] o desenvolvimento sustentável é um processo de transformação no qual a exploração dos recursos, a direção dos investimentos, a orientação do desenvolvimento tecnológico e a mudança institucional se harmonizam e reforçam o potencial presente e futuro, a fim de atender às necessidades e aspirações humanas (CMMD, 1991, p. 46).

Nesse sentido, ensina Luciano Costa Miguel que o princípio do desenvolvimento sustentável possui vinculação com uma ética da solidariedade por força do inciso I do artigo 3º da CF/88<sup>13</sup>, que impõe a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como um dos objetivos fundamentais do país (MIGUEL, 2012, p. 153).

## 2.4 O ESTADO SOCIOAMBIENTAL E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SOLIDARIEDADE E DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Ao analisar o constitucionalismo contemporâneo, André Folloni conclui que o Estado Democrático de Direito é também um Estado Socioambiental porque este é fruto de um modelo de Estado que enxerga as demandas ambientais indissociadas dos direitos sociais (FOLLONI, 2013, p. 268)<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Art. 3º, CF/88: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária (BRASIL, 1988).

<sup>14</sup> O autor assevera que esta é também a visão de outros doutrinadores, embora haja divergência na nomenclatura adotada, a saber, “Estado Constitucional Ecológico, (Gomes Canotilho), Estado de Direito Ambiental (Morato Leite), Estado do Ambiente (Peter Häberle), Estado Ambiental de Direito (Nunes Junior), Estado Ambiental

Carlos Eduardo Peralta Montero elucida que o desenvolvimento sustentável, enquanto princípio norteador do Estado Socioambiental, ao exigir a defesa do meio ambiente, estabelece, para além da distribuição igualitária dos recursos naturais, o acolhimento dos interesses das camadas mais pobres, uma vez que a defesa do meio ambiente relaciona-se com a garantia dos direitos sociais e a fruição destes depende de condições ambientais adequadas, a exemplo do acesso a água potável ou de moradias livres de riscos ambientais (MONTERO, 2011, p. 76).

Conforme Gabrielle Jacobi Kölling et al., o princípio da solidariedade intergeracional só representa um avanço social no que diz respeito ao reconhecimento e preservação do direito ao meio ambiente sadio devido ao fundamento da dignidade da pessoa humana, que acaba por determinar um mínimo existencial para os seres humanos (KÖLLING, 2016, p. 264).

Por seu turno, Tiago Fensterseifer explica que a preferência pela expressão Estado Socioambiental se deve em razão “da necessária convergência das ‘agendas’ social e ambiental num mesmo projeto jurídico-político para o desenvolvimento humano” (2008, p. 134)<sup>15</sup>, já que o Estado de Direito é fruto de um contínuo e dialético processo evolutivo (Estado Constitucional, Estado Democrático, Estado Social e Estado Socioambiental), o qual “as dimensões do Estado de Direito se agregam e se somam para formar o arcabouço de princípios e valores consagrados pela sociedade em um processo histórico permanente e cumulativo”, semelhante à evolução dos direitos fundamentais (FENSTERSEIFER, 2008, p. 138). Para ilustrar, o autor apresenta as dimensões jurídico-políticas que qualificam o Estado Ambiental para Canotilho (1998<sup>16</sup>), a saber,

(a) a obrigação do Estado, em cooperação com outros Estados e cidadãos ou grupos da sociedade civil, de promover políticas públicas (econômicas, educativas, de ordenamento) pautadas pelas exigências da sustentabilidade ecológica; e (b) o dever de adoção de comportamentos públicos e privados amigos do ambiente de forma a dar expressão concreta à assunção da responsabilidade dos poderes públicos perante as gerações futura (Cf. FENSTERSEIFER, 2008, p. 138).

---

(Michael Kopfer), Estado de Bem-Estar Ambiental (Rogério Portanova), Estado Socioambiental (Ingo Wolfgang Sarlet e Tiago Fensterseifer)” (2013, p. 268).

<sup>15</sup> Continua o autor: “O objetivo do Estado contemporâneo não é “pós-social”, em razão de o projeto de realização dos direitos fundamentais sociais (de segunda dimensão) não ter se completado, remanescendo a maior parte da população mundial (o que se apresenta de forma ainda mais acentuada na realidade brasileira e dos países em desenvolvimento de um modo geral) até os dias atuais desprovida do acesso aos seus direitos sociais básicos (e, inclusive, da garantia constitucional do mínimo existencial indispensável a uma existência digna). Há, portanto, um percurso político-jurídico não concluído pelo Estado Social. A partir de tal premissa, deve-se ter em conta a existência tanto de uma *dimensão social* quanto de uma *dimensão ecológica* como elementos integrantes do núcleo essencial do princípio da dignidade da pessoa humana, sendo que somente um projeto jurídico-político que contemple conjuntamente tais objetivos constitucionais atingirá um quadro compatível com a condição existencial humana tutelada na nossa Lei Fundamental” (FENSTERSEIFER, 2008, p. 134).

<sup>16</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estado de Direito*. Cadernos Democráticos, nº 7. Fundação Mário Soares. Lisboa: Gradiva, 1998, p. 23 *apud* FENSTERSEIFER, 2008, p. 138.

Essa qualificação acaba por justificar uma “atuação compartilhada entre o Estado e os atores privados” para que o objetivo de defesa do meio ambiente determinado no artigo 225 da CF/88 seja concretizado (FENSTERSEIFER, 2008, p. 138). Essa ação conjunta, esse direito-dever compatibilizado, é resultado do princípio da solidariedade que, para o autor está consubstanciado no próprio conceito de desenvolvimento sustentável devido mesmo à natureza difusa do bem ambiental que deve servir a todos de forma equânime e intergeracional (FENSTERSEIFER, 2008, p. 153).

Assim, o Estado Socioambiental indica uma compatibilidade da atividade econômica com a ideia de desenvolvimento sustentável justificada pela substituição “da ‘mão invisível’ do mercado” pela “‘mão visível’ do Direito”, ainda mais porque o Estado enquanto regulador da atividade econômica deve ser capaz de ajustar a proteção ambiental aos princípios da ordem econômica e social com um único propósito: uma vida digna e saudável (FENSTERSEIFER, 2008, p. 139-140).

## 2.5 O MEIO AMBIENTE NA ORDEM ECONÔMICA

Importante ressaltar, em que pese a divergência de alguns doutrinadores que defendem a sinonímia dos conceitos<sup>17</sup>, que desenvolvimento e crescimento guardam suas diferenças. Explica Adriana Guedes de Castilho que o conceito de desenvolvimento ultrapassa a ideia de industrialização, de avanço tecnológico e de modernização social, que estão relacionadas à concepção de crescimento econômico.

O desenvolvimento assume uma ideia mais ampla, sendo um conceito mais qualitativo, que, muito embora, guarde estreitas relações com o crescimento econômico, deve ser um projeto capaz de abarcar questões de cunho social, a exemplo da melhoria da qualidade de vida observada nos indicadores de bem-estar econômico e social, como pobreza, desemprego, violência, saúde, alimentação, transporte, educação, higiene e moradia. Segundo a autora, o desenvolvimento impõe a combinação do crescimento com uma efetiva distribuição de renda e

---

<sup>17</sup> Para Luiz Carlos Bresser-Pereira as expressões “desenvolvimento econômico” e “crescimento econômico” são sinônimas, não obstante exista uma longa tradição que recuse tal uso. Ocorre que, segundo o autor, o crescimento da renda per capita implica, quase sempre, em mudanças estruturais na economia e na sociedade, de modo que a distinção só faria sentido quando o aumento da renda per capita não gerasse mudanças profundas na sociedade, o que acontece remotamente porque, em regra, “as mudanças tecnológicas e de divisão do trabalho que ocorrem com o aumento da produtividade são acompanhadas por mudanças no plano das instituições, da cultura, e das próprias estruturas básicas da sociedade”. (Cf. BRESSER-PEREIRA, 2008, p. 04).

justiça que promova transformações sociais (CASTILHO, 2014, p. 267-268). A autora afirma, com base em José Afonso da Silva, que

A política de desenvolvimento tem preocupação com a justiça social, com a dignidade da pessoa humana, devendo haver adoção de políticas públicas que garantam equilíbrio na distribuição das receitas, condições de vida digna, liberdade, solidariedade e participação democrática, pois, se a política desenvolvimentista não elimina a pobreza, não propicia um nível de vida que satisfaça as necessidades essenciais da população em geral, não proporciona um crescimento econômico que envolva equitativa redistribuição dos resultados do processo produtivo, e daí não há desenvolvimento (CASTILHO, 2014, p. 269).

Luiz Carlos Bresser-Pereira chama a atenção para a distinção no que tange aos adjetivos (ou a falta deles) quando acompanhados da expressão “desenvolvimento”. Para o autor, há o desenvolvimento sem adjetivos ou desenvolvimento humano, que é gênero daquele que incluiria as espécies: econômico, social, político e ambiental.

Nesses termos, Bruno Domingos Viana Batista acrescenta que conquanto o conceito de desenvolvimento possa variar a depender da opção política que lhe for direcionada (acúmulo de capital, promoção de liberdade, harmonia ambiental), o adjetivo sustentável somente poderá estar a ele associado quando existir a variável ambiental como meio ou fim da política adotada, o que faz com que o meio ambiente valha por si mesmo (BATISTA, 2014, p. 301, 312).

Face ao exposto, destaca-se o fato de a preservação do meio ambiente também estar assegurada na Ordem Econômica (além, é claro, de legislações infraconstitucionais esparsas) de nossa Constituição, cujo artigo 170<sup>18</sup> determina que, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, a ordem econômica tem por finalidade a garantia de uma existência digna, dentro dos ditames da justiça social, devendo-se respeitar, dentre outros princípios, o da defesa do meio ambiente, conforme inciso VI, trazendo a observância do princípio da defesa do meio ambiente quando, segundo a Emenda Constitucional nº 42, tal defesa possa ocorrer “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (BRASIL, 1988).

Para Souza, o respeito ao meio ambiente presente no rol dos princípios fundamentais da ordem econômica significa um marco basilar no Direito Econômico brasileiro porque atribui “a mais alta hierarquia normativa à máxima que impõe às atividades econômicas o respeito aos

---

<sup>18</sup> Art. 170, CF/88: A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (BRASIL, 1988).

limites da natureza. É a conformação da ordem econômica às regras da Terra” (SOUZA, 2014, p. 38).

Assim, ao eleger a preservação ambiental enquanto princípio da ordem econômica, a Constituição acaba por instituir a própria noção de desenvolvimento sustentável. Dessa forma, a adoção de práticas sustentáveis, bem como políticas públicas diferenciadas, a exemplo das fiscais, ganham autorização constitucional<sup>19</sup>. Sobre a regulamentação estatal na economia, Clarissa Ferreira Macedo D’Isep assevera que

Qualquer Estado que prime pela justiça social e seus desdobramentos (direitos corolários) jamais poderá deixar de regular a ordem econômica, dada a sua interferência na ordem social. Coibir os abusos da prática econômica constitui condição *sine qua non* para efetivar as garantias sociais. A concepção de Estado de Direito é calcada na regulamentação da vida em sociedade, e a vida em sociedade é, antes de tudo, econômica (D’ISEP, 2009, p. 123).

Ademais, práticas e políticas sustentáveis devem ser buscadas não somente pelo Estado, mas por cada cidadão, seja ele pessoa natural ou representante de alguma pessoa jurídica. Sobre a questão, Ricardo Carneiro ensina que o sistema econômico deve ser entendido enquanto um subsistema do ecológico porque deste depende visceralmente, seja dos recursos naturais enquanto suprimentos ou como depósito para os resíduos resultantes da produção e do consumo, daí o fato de o processo econômico dever limitar-se pelas questões ambientais (CARNEIRO, 2001, p. 02).

Isso porque, como muito bem esclarece Souza, a sustentabilidade implica que a racionalidade econômica, que se manteve em patamar sempre superior ao meio ambiente, seja abandonada em prol da adoção de um novo paradigma econômico, agora alinhado aos limites do meio ambiente, seguindo a orientação de que “a economia pode crescer desde que não destrua os recursos e o ambiente dos quais depende” (SOUZA, 2014, p. 40).

Outrossim, Luciano Costa Miguel coloca que a economia e a ecologia possuem entre si uma relação de dependência, de modo que uma política ambiental que se mostre eficiente só poderá ser implantada se a natureza não for mais encarada apenas como mero instrumento de utilidade a serviço da economia. Ao contrário ela “deve ser entendida economicamente com a mesma urgência que a economia deve ser compreendida ecologicamente” (MIGUEL, 2012, p. 148).

Nesse sentido, defende o autor que os artigos 225 e 170 de nossa Constituição devam ser aplicados de forma conjunta, mediante “a implementação de uma coordenação sistemática

---

<sup>19</sup> O tributo ambiental enquanto ferramenta eficaz para efetivação da preservação ambiental será tema do ponto 04 deste trabalho.



entre as políticas econômicas e as ambientais” (MIGUEL, 2012, p. 149). Adverte Milaré, que a conscientização de que, em relação aos problemas ambientais, todos estamos fracassando, pode indicar o ponto de partida de uma nova era de cooperação entre as nações, voltada ao uso adequado dos recursos naturais (MILARÉ, 2009, p. 63).

Desse modo, é cediço que a educação é a solução para muitos problemas. E, no caso da preservação do meio ambiente, a educação ambiental voltada para novas condutas conscientes encontra obstáculo na própria cultura arraigada e viciante que permanece enquanto hábito. Todavia, a mudança do comportamento humano ao lidar com questões ambientais pode ser concretizada através de instrumentos que possibilitem dar ao homem um caráter pedagógico. Segundo Édis Milaré,

É importante pensar prospectiva e proativamente na evolução das nossas leis ambientais e na forma, sempre eficiente e eficaz, de administrar o patrimônio da coletividade nacional a partir da estrutura do Poder Público e com a cidadania ambiental da coletividade (2009, p. 150).

Em suma, a alteração comportamental humana pode ser motivada por questões de ordem econômica porque, em verdade, tanto os velhos hábitos indesejados podem ser desestimulados quanto novos hábitos podem ser incentivados mediante sanções punitivas ou premiaias, respectivamente. Como bem observa Fabiana Lopes P. Santello, “uma das formas mais comuns de coagir o ser humano a ter um determinado comportamento ou agir de acordo com as leis, os princípios e as regras sociais, é onerá-lo ou incentivá-lo financeiramente” (2017, p. 45). Sobre a questão, Folloni é contundente

Quando a sociedade constitui um Estado e entrega, para ele, o dever de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado, impõe dupla forma de conduta, o que é característica dos modelos estatais no constitucionalismo contemporâneo: **o Estado tanto deve proteger, atuando negativamente, no sentido de limitar condutas para proteger o que já existe; quanto deve promover, atuando positivamente, no sentido de incentivar condutas para conseguir o que ainda não existe.** Essa nova função estatal provoca, inclusive, modificações profundas na teoria do direito, que precisa lidar com **normas jurídicas que não apenas sancionam condutas consideradas indevidas, mas que também premiam condutas consideradas desejadas, ou ainda, que elegem fins ou estados de coisas desejáveis a serem perseguidos** e, na medida do possível, realizados, sem fixar rigidamente as condutas que devem ser efetivadas na busca daqueles fins (FOLLONI, 2013, p. 269) (grifos nossos).

Dessa forma, é mister destacar a importância da implementação de políticas públicas voltadas à educação ambiental para gradativa redução dos danos ambientais. Segundo Relatório Brundtland, compete às políticas públicas “garantir, mediante incentivos e desincentivos, que as organizações comerciais se empenhem em considerar mais plenamente

os fatores ambientais presentes nas tecnologias por elas desenvolvidas” (CMMD, p. 1991, p. 65).

Assim, a defesa do meio ambiente enquanto princípio da ordem econômica, acaba com a noção utilitarista de que a natureza só sirva aos interesses econômicos impondo a necessária compatibilização entre economia e meio ambiente. Nessa esteira, Derani afirma que, em sendo a qualidade de vida, ao mesmo tempo, um objetivo do processo econômico e uma preocupação da política ambiental, significaria dizer que a ideia de que seriam as normas de proteção do meio ambiente “servas da obstrução de processos econômicos e tecnológicos” se dá por encerrada, sendo imprescindível, pois, uma conciliação “desses processos com as novas e sempre crescentes exigências do meio ambiente” (DERANI, 2008, p. 60).

### 3 TRIBUTAÇÃO E MEIO AMBIENTE

#### 3.1 O PODER DE TRIBUTAR E O CONCEITO DE TRIBUTO

O poder de tributar deve ser exercido dentro dos limites previstos na Constituição que, por sua vez, delimita todo o procedimento formal que precisa ser seguido para a criação, modificação ou extinção dos tributos, bem como a previsão dos princípios orientadores para o exercício das competências tributárias<sup>20</sup>, assegurando que os direitos fundamentais dos cidadãos e o bem-estar coletivo sejam respeitados.

Para Tupiassu (2006, p. 98-100), à luz de Ricardo Lobo Torres, tal poder “surge do espaço aberto na esfera de liberdade natural do indivíduo, o que permite que o Estado se utilize da mitigação de seu direito de propriedade”. Explica a autora que a liberdade enquanto direito fundamental humano possibilitou o nascimento do direito também fundamental de propriedade, direito este que fora legitimado pelo trabalho. Assim, para garantir a liberdade e a propriedade, eis que o homem submete-se a uma limitação imposta pelo Estado em troca de um benefício dado por este. Por isso, deve a tributação estar alinhada com os direitos fundamentais em todas as suas dimensões. Nas palavras da autora,

Desta feita, o poder público se utiliza dos instrumentos tributários de acordo com a política fiscal adotada buscando atingir fins predeterminados, inspirados em valores sociais, políticos e econômicos, de forma totalmente vinculada aos direitos fundamentais declarados na Constituição. (...) A legitimidade da tributação, então, deve estar vinculada à consecução dos objetivos do Estado Social, atuando também de forma positiva na promoção da justiça e dos direitos sociais, econômicos, culturais e difusos, sob pena de obrar ao completo arrepio do disposto na Carta Constitucional (TUPIASSU, 2006, p. 104; 105-6).

Ensina Luís Eduardo Schoueri que num contexto de Estado Democrático e Social de Direito a necessidade de recursos para garanti-lo vê-se ampliada (2019, p. 60), fato que coloca o tributo em posição de destaque por ser a principal fonte de arrecadação para que o Erário atinja os seus fins. Todavia, só se justifica a sua imposição se esta estiver voltada para a “construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social” (SCHOUERI, 2019, p. 65).

Em definição contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, tem-se que

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

---

<sup>20</sup> Segundo Heleno Taveira Torres, a competência tributária é o poder que possibilita legislar em matéria tributária e tal poder só poderá ser praticado se houver completa observância de todos os ditames constitucionais, a exemplo das limitações e princípios previstos (TORRES, 2005, p. 99).

Do conceito supra, retiramos as características que compõem o tributo. O tributo é compulsório, o que lhe confere uma obrigação *ex lege*, uma vez que nada importa a vontade dos sujeitos ativo e passivo para que se configure a relação obrigacional. A obrigação, portanto, gerada desta relação deverá ser cumprida por meio de uma prestação de caráter pecuniário, isto é, em moeda, não sendo permitido os tributos *in natura* e *in labore*. A terceira característica diz respeito à natureza não sancionatória da ilicitude porque os tributos possuem função eminentemente fiscal, já que a extrafiscalidade constitui-se enquanto exceção. Nesses termos, os tributos servem para arrecadar recursos para que os fins públicos possam ser concretizados, não possuindo função punitiva.

Ademais, devem possuir origem legal, já que a sua instituição só poderá ser feita por lei. Destaque-se que instituir, aqui, não pode ter como sinônimo o verbo criar. A criação dos tributos está devidamente delimitada na Constituição e deve ocorrer sob a observância de todos os critérios assinalados. Indispensável, pois, para a instituição de tributos, a presença de lei ordinária. Por fim, a cobrança deverá ser mediante atividade plenamente vinculada da administração tributária. A afirmação é contrária à atividade discricionária, de modo que não pode a administração agir conforme sua conveniência e oportunidade (Cf. CALIENDO, 2019, p. 785-794).

Sobre a questão de ser o tributo obrigação *ex lege*, assevera Paulo Caliendo, que, na verdade, o pagamento de tributos, mais do que uma obrigação é um dever constitucional. Para o autor, o pagamento de tributos é “resultante de todas as exigências do poder de tributar, que tem por finalidade o financiamento dos direitos fundamentais e, ao mesmo tempo, a proteção da liberdade, da igualdade e da *dignidade do contribuinte*”, correspondente da dignidade da pessoa humana no direito tributário (CALIENDO, 2019, p. 432-3, grifo do autor).

Neste diapasão, Montero afirma que o tributo não significa um obstáculo ou uma intromissão na liberdade do contribuinte. Ao contrário constitui-se enquanto um dever fundamental para a existência da vida em sociedade (MONTERO, 2011, p. 124).

O tributo, dessa maneira, no Estado Democrático e Social de Direito, assume “a função pública de organizar os desejos crescentes e contraditórios de uma sociedade pluralista” (CALIENDO, 2019, p. 762).

José Casalta Nabais, por seu turno, garante que o imposto, enquanto dever fundamental, “não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal” (NABAIS, 1998, p. 679).

Os tributos, assim, têm por função primordial, a arrecadação de recursos financeiros para os cofres públicos. Entretanto, ressalte-se que a finalidade dos tributos não está só no financiamento que o Estado necessita para que sejam efetivadas as necessidades públicas, ela perpassa também pela promoção da proteção e defesa de direitos fundamentais positivados em nosso ordenamento jurídico, a exemplo do direito ao meio ambiente sadio.

Na esteira do que propõe este trabalho, procurar-se-á demonstrar como os tributos podem servir, aliados à extrafiscalidade, enquanto instrumentos capazes de influenciar os contribuintes na adoção de condutas convergentes à defesa e preservação do meio ambiente através da harmonização da tributação com os valores ambientais. Para tanto, mister conhecer o ramo que conciliou o Direito Tributário com o Direito Ambiental, a saber, o Direito Tributário Ambiental que vem se tornando um instrumento eficaz na proteção do meio ambiente.

### 3.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO PARA A EFETIVAÇÃO DA TUTELA JURÍDICA AO MEIO AMBIENTE

É verdade que o Direito é resultado da sociedade da qual faz parte e, como a sociedade está em constante modificação, não poderia o Direito eximir-se dessa faculdade que passa a lhe ser intrínseca por ser ele mesmo um fato social, não podendo dispor dessa característica mutacional. Isso porque, o direito assume-se enquanto dado social por ser fruto da vida em sociedade, devendo tentar acompanhar a sociedade e suas transformações de modo a lhe garantir e resguardar os direitos individuais e coletivos, bem como a segurança jurídica. Nesse sentido, indica Tupiassu (2006, p. 05) que “o Direito, como um produto dinâmico dos valores do meio em que se realiza, deve adaptar-se a cada instante para atender aos interesses e necessidades prementes de seu espaço”.

Partindo da ideia de Estado Socioambiental que tem por objetivo alinhar os interesses econômicos aos sociais e ambientais, o direito surge enquanto importante ferramenta para a orientação e a promoção de práticas sustentáveis voltadas à prevenção e conservação do meio ambiente. Ensina Cristiane Derani que, para o direito ambiental, “a proteção dos recursos naturais não se esgota na ‘vontade’ de proteger a natureza, mas objetiva a manutenção de uma prática econômica socialmente desenvolvida (DERANI, 2008, p. 137).

O direito tributário, por sua vez, pode auxiliar na indução de comportamentos humanos direcionando-os para práticas sustentáveis, seja por imposição ao pagamento de tributos proporcionais ao dano ambiental causado ou pela sua isenção a depender da política fiscal

adotada em promoção da defesa e preservação do meio ambiente. Segundo Fabiana Lopes P. Santello, o “pagamento de um determinado valor ou mesmo o não pagamento de um valor que lhe seria devido caso não fosse exonerado pelo cumprimento de uma determinada norma podem ser instrumentos altamente eficazes na regulação da conduta humana” (SANTELLO, 2017, p. 45), uma vez que o pagamento compulsório de um tributo ou a sua redução/isenção podem contribuir para uma conscientização do uso racional dos recursos naturais, ainda que a médio e longo prazos.

Assim, a autora afirma que há uma tendência doutrinária e legislativa em empregar o poder do impacto da tributação na conduta humana no intuito de motivar a preservação dos recursos ambientais, surgindo, assim, ramificações do direito tributário e do direito ambiental que, interligadas, originam o chamado direito tributário ambiental que tem se mostrado eficaz na tutela jurídica do meio ambiente. (SANTELLO, 2017, p. 46). Regina Helena Costa conceitua a tributação ambiental como

(...) o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório) (COSTA, 2011, p. 332).

Pedro Francisco Silva, por sua vez, leciona que, no contexto atual de uma sociedade de risco, é importante pensar nas possibilidades de articulação científica em prol de estudos interdisciplinares para a união de valores e princípios de diversas fontes, a exemplo do alinhamento entre o Direito Tributário com o Direito Ambiental, o que permitiu a inclusão da variável ambiental na tributação, possibilitando que

(...) a tributação não se contente mais com o limitado papel de instrumento legitimador de apropriação de recursos para o Estado, mas se eleve a um outro patamar, convertendo-se em um instrumento para a consecução de políticas públicas para atender às necessidades relacionadas à proteção ambiental e fomentar o surgimento de uma nova cultura na relação humana com o seu meio circundante (SILVA, 2016, p. 42).

Assim, para que a proteção ambiental seja alcançada mediante o uso da tributação, é preciso que esta esteja imantada pelos valores ambientais presentes nos princípios e regras constitucionais pertinentes ao meio ambiente, de modo a incluir a variável ambiental na tributação nacional (SILVA, 2016, p. 44).

Santello traz, em sua pesquisa, um estudo comparado com os países europeus e os Estados Unidos, realizado por Clécio Santos Nunes, que constatou os efeitos gerados pela implementação das “ecotaxas” (*ecotaxes*), a saber,

[...] i) diminuição de atividades nocivas ao meio ambiente por conta de empresas poluidoras, uma vez que, quanto maior a poluição, tanto maior passa a ser a carga tributária; ii) na medida em que se polui menos em razão do aumento de tributos, diminuem as ações do Estado em policiar o cumprimento das leis e tratados sobre meio ambiente (SANTELLO, 2017, p. 47).

Tais dados vão de encontro às críticas atribuídas aos tributos ambientais, a exemplo da hipotética perda de receita mediante à concessão de incentivos fiscais ambientais ou ainda à suposta elevação da carga tributária daqueles que deixam de adotar práticas ambientalmente benéficas.

Todavia, elucida Barros que não caberia falar em aumento da carga tributária porque os próprios estímulos concedidos teriam como consequência a compensação das despesas públicas toleradas pelo Estado em razão do planejamento da recuperação ambiental. Outrossim, a autora defende que a satisfação e o favorecimento, advindos do benefício tributário, existiriam para todos os envolvidos, o Estado, conforme já mencionado, que, teria reduzida a despesa pública destinada à recuperação de danos ambientais devido à conscientização e uso racional dos recursos naturais, o meio ambiente e o contribuinte (BARROS, 2018, p. 64-5).

Santello, por sua vez, conclui, que a adoção dos tributos ambientais confere para o Estado dois tipos de benefícios econômicos, a saber, a internalização dos custos advindos de atividades poluidoras e a diminuição das despesas estatais com fiscalização (SANTELLO, 2017, p. 48).

Importante, pois, fazer breves considerações acerca da internalização dos custos ambientais à luz da teoria pigouviana que, segundo alguns autores, guarda relações com as atuais formulações dos tributos ambientais. Como assinala Derani, a proposta de Arthur C Pigou (Escola de Bem-estar)<sup>21</sup>, ao relacionar a internalização dos custos ambientais no preço dos produtos decorrentes das externalidades negativas, fez com que os agentes econômicos fossem responsabilizados pelos prejuízos advindos dos danos causados ao meio ambiente, acabando por refletir, contemporaneamente, no cerne que permeia a tributação ambiental. Mesmo porque, previa também o autor, de maneira inversa, que externalidades positivas fossem retribuídas através incentivos como reconhecimento da atitude ambiental benéfica (DERANI, 2008).

---

<sup>21</sup> O objetivo do trabalho não passa pela análise aprofundada de tais questões. Por isso, declina-se ao exame mais acurado e crítico da teoria pigouviana. Pretende-se apenas demonstrar aproximações do pensamento do autor com um dos pontos que se quer defender: o fato de o Estado poder intervir mediante a adoção de impostos para reprovar ou estimular condutas em favor do meio ambiente.

### 3.3 AS EXTERNALIDADES E OS CUSTOS SOCIAIS

Grande parte da degradação ambiental decorre do uso econômico dos bens naturais porque a ideia que sempre prevaleceu foi a da exploração do meio ambiente voltada à maximização dos lucros (PHILIPPI JR.; RODRIGUES, 2005, p. 03). Nessa abordagem, tem-se que a crise ambiental assevera a necessária harmonização entre economia e meio ambiente<sup>22</sup>, daí a tentativa, segundo Derani, de conciliação premente da “limitação dos recursos naturais com o ilimitado crescimento econômico”, posto que o desenvolvimento sustentável “implica, então, no ideal de um desenvolvimento harmônico da economia e ecologia que devem ser ajustados numa correlação de valores onde o máximo econômico reflita igualmente um máximo ecológico” (DERANI, 2008, p. 128).

A autora evidencia ainda que o limite ecológico deve estar integrado às relações sociais como que “transmutado em limite social”, ou seja, qualquer política, seja ela ambiental, econômica ou social, deverá ter como limite ao desenvolvimento o limite social configurado enquanto limite ecológico (DERANI, 2008, p. 144-5).

Fábio Nusdeo ensina que o problema econômico universal está na dicotomia das necessidades humanas serem ilimitadas enquanto os recursos naturais responsáveis por suprir tais necessidades, finitos. Desta feita, cabe decidir o quê, como e para quem produzir. É nesse contexto que se estreitam ainda mais os laços entre economia e direito, uma vez que, a escassez dos bens e a necessidade de normas para a sua regulação são diretamente proporcionais (NUSDEO, 2005, p. 196-9).

Nesse sentido, para o autor, a natureza econômica do fenômeno ambiental encontra-se em duas falhas de mercado: as denominadas por ele de falhas de incentivo e de sinal que são próprias do suprimento de bens coletivos (públicos) e das externalidades, respectivamente. Os bens coletivos são bens capazes de atender, a um só tempo, um número extenso de pessoas, como acontece com os bens ambientais, a exemplo do ar atmosférico. Sobre estes bens, o autor explica que há uma falha de incentivo, já que só interessam aos agentes econômicos investir em produtos e serviços dos quais possam usufruir, cabendo a lacuna a ser preenchida pelo Estado, uma vez que o mercado não o faz de forma espontânea e desinteressada. Ademais,

---

<sup>22</sup> Inegável o fato de que as alterações ambientais acarretam reflexos no mercado e na economia, daí que Tupiassu defina o meio ambiente como “palco e combustível para a evolução da humanidade”, tendo em vista o fato de que é “neste meio que nos localizamos fisicamente; e com os recursos por ele fornecidos torna-se possível não apenas a fundamental manutenção da vida, mas também o desenvolvimento da produção e da tecnologia que a fazem, de alguma maneira, mais confortável” (TUPIASSU, 2006, p. 01).



quando se trata de bens coletivos a sua disponibilidade não pode ser aumentada de forma indefinida (NUSDEO, 2005, p. 211).

No caso das externalidades, há um “divórcio entre escassez e propriedade”, tendo em vista o fato de alguns bens se mostrarem livres ao mercado e, uma vez sem dono, a sua utilização ocorre como se fosse inesgotável. Nas palavras de Nusdeo:

Caso existisse, tal proprietário lhes [bens equivocadamente tidos como livres] imporia um preço que, por ser um custo para quem dele estivesse se servindo, significaria transformar o custo social em custo privado. Em outras palavras, o custo social ou externo teria sido internalizado, incorporando-se ao conjunto dos demais custos assinalados pelo mercado (NUSDEO, 2005, p. 212).

Trata-se de uma “falha de sinal” porque o mercado não sinaliza para os seus operadores a “escassez de um bem, pelo simples fato de não lhe imputar um preço” e, livre de qualquer indicação, o bem passa a ser usado indefinidamente (NUSDEO, 2005, p. 210) e, como se viu, isso não pode ser possível. Isso porque, segundo o autor, a natureza do mercado determina que os custos e benefícios advindos de qualquer atividade devam incidir sobre a unidade que a esteja conduzindo, o que permitiria o cálculo pelos agentes econômicos entre o valor de produção e o valor final. Entretanto, o que acontece é que, na realidade

(...) existem custos e benefícios, não assinalados pelo mercado e, portanto, sem qualquer preço a eles associado. Uma vez que não há preços, tanto os custos como os benefícios são desconsiderados, podendo haver a geração de bens cujo valor final, dado pelo mercado, seja inferior ao do conjunto de fatores efetivamente utilizados na sua produção (NUSDEO, 2005, p. 209).

São as chamadas externalidades<sup>23</sup> negativas ou deseconomias externas e, os custos não demonstrados, são os ditos sociais, a exemplo do custo que a coletividade sofre com a poluição atmosférica advinda da emissão de gases poluentes pelos veículos automotores. E, de maneira inversa, se o que existir forem benefícios sociais, porque houve a superação do valor de um bem assinalado pelo mercado, estar-se-á diante de uma externalidade positiva ou economia externa (NUSDEO, 2005, p. 209).

Para Montero, as externalidades são “os efeitos causados pelos processos de produção ou de consumo que afetam ou beneficiam terceiros que não participam da transação” (MONTERO, 2011, p. 91), isto é, são os custos ou benefícios advindos das variadas atividades econômicas que, não sendo incorporados durante o processo de produção, serão suportados por toda a coletividade.

---

<sup>23</sup> Nusdeo explica que o termo externalidade não se refere ao fato de ser algo exterior ao processo de produção ou consumo, mas por ser algo localizado fora do mercado (extramercado) (Cf. NUSDEO, 2005, p. 210).

Já, conforme Lise Vieira da Costa Tupiassu, as externalidades são

(...) representadas pelos custos, benefícios ou implicações que as atividades de um determinado ente impõem a outrem ou à coletividade, sem que sejam incorporados às suas próprias unidades; isso quer dizer que alguns produtos circulam sem o respectivo reflexo em seus preços, referente às vantagens ou malefícios suportados pela sociedade (TUPIASSU, 2006, p. 66-67).

Tupiassu lembra que atividades econômicas que seriam, a priori, benéficas podem gerar consequências danosas à comunidade, a exemplo do que ocorre com os impactos ambientais, tipo de externalidade negativa, porque se trata de um dano gerado pela atuação do ente econômico que afeta, de forma prejudicial, o meio ambiente, acarretando, assim, um preço a ser suportado por outrem: a coletividade (TUPIASSU, 2006, p. 69).

Assim, depreende-se que os custos decorrentes dos danos ambientais (externalidades ambientais negativas) - e, por extensão, danos sociais -, que não são tolerados pelo mercado, o serão pela coletividade, posto a estreita relação que o meio ambiente possui com a economia, relação esta, até bem pouco tempo bastante conflituosa, dado a sobreposição histórica dos interesses econômicos aos ambientais - basta lembrar que hoje sofremos as consequências do uso inadequado e irracional dos recursos naturais.

Tem-se, assim, que o que ocorre é uma falha de mercado, já que os valores originados pela apropriação irresponsável do meio ambiente não são internalizados no custo da produção, sendo, então, repassados à sociedade senão em valores monetários, em prejuízos socioambientais. Daí a necessidade, como defendia Arthur C. Pigou, de internalizar os custos ambientais que, em regra, não são levados em consideração pelas empresas em suas atribuições. Sobre a questão, Montero é esclarecedor quando explica que

Pigou considerava que para resolver o problema das externalidades era necessária a intervenção do Estado. O Estado deveria impor um sobre preço sobre o uso do meio ambiente ou dar uma subvenção pelo uso dos recursos ambientais. O economista inglês sustentava que as externalidades negativas derivadas das atividades industriais deveriam ser arcadas por aqueles que produzem esses efeitos negativos a terceiros. **Quando a afetada fosse a coletividade, ou no caso de que existisse uma impossibilidade de determinar o número de afetados, Pigou considerava que a melhor solução seria que os causadores das externalidades negativas pagassem um imposto.** Esse imposto recairia sobre a atividade que produz os efeitos negativos, e seria equivalente ao dano social produzido (resultante da diferença existente entre o custo social marginal e os custos privados), internalizando o custo externo na estrutura de custos das empresas e consequentemente no sistema de preços (MONTERO, 2011, p. 94) (grifo nosso).

Dessa maneira, de acordo com as considerações de Pigou, a poluição e a degradação ambiental seriam exemplos de externalidades negativas e, o imposto<sup>24</sup>, por seu turno, um instrumento apropriado para realizar a correção de tais externalidades, sendo este imposto um tipo de antecedente da tributação ambiental moderna<sup>25</sup> (MONTERO, 2011, p. 95). Desta feita, a teoria pigouviana<sup>26</sup> serviu como base para políticas públicas em matéria de meio ambiente, sobretudo, no que tange à superação de antinomias entre economia e meio ambiente (MONTERO, 2011, p. 99).

Segundo Josieni Pereira de Barros (2018), cada atividade econômica tem um custo privado de produção (valor suportado pelo agente) e um custo social (ônus suportado pela sociedade como externalidade da atividade econômica), senso assim, a ideia inerente à Teoria pigouviana, é a de que o imposto deverá corresponder a este custo social, de modo que, ao tributar na mesma medida, haveria uma redução da atividade impactante até o equilíbrio da produção, ocasionando a mudança do sistema produtivo para práticas mais sustentáveis porque, de tal modo, o agente econômico causador da externalidade ambiental negativa se veria “pressionado a diminuir a atividade poluente ou alterar os mecanismos de produção para processos mais limpos, uma vez que a carga tributária o faria suportar o custo ambiental da sua atividade” (BARROS, 2018, p. 73-74).

Dai a noção de duplo benefício do imposto pigouviano, posto que, dar-se-á, ao mesmo tempo, tanto uma diminuição dos danos ambientais quanto à possibilidade de implantação pelo Estado de políticas públicas voltadas à compensação dos impactos ambientais mediante o aumento da arrecadação em razão da internalização do custo social da externalidade (BARROS, 2018, p. 74).

Assim, constrói-se a ideia do imposto pigouviano que, em conciliação ao que temos hoje como princípio do poluidor-pagador<sup>27</sup>, pretende, com a elevação da tributação, desestimular

---

<sup>24</sup> Referência ao imposto pigouviano ótimo que “recairia sobre o dano causado por uma unidade marginal de poluição no nível ótimo de poluição” (Cf. Montero, 2011, p. 95).

<sup>25</sup> Por outro lado, na mesma linha de raciocínio de Derani, Montero ensina que, quando se tratasse de uma externalidade positiva, os agentes econômicos deveriam receber um pagamento ou uma subvenção pelos benefícios oferecidos à coletividade de forma gratuita (MONTERO, 2011, p. 95).

<sup>26</sup> Em contraposição à Teoria de Pigou, há a Teoria dos Custos de Transação de Ronald Coase, que propõe, não uma internalização dos custos, mas uma imposição de um valor sobre os bens pela livre negociação entre as partes (TUPIASSU, 2006, p. 70-71). Assim, as externalidades poderiam ser internalizadas, de maneira eficiente, através dos direitos de propriedade e da negociação entre os atores (MONTERO, 2011, p. 98), de maneira a determinar “quanto vale para o poluidor deixar de poluir e quanto vale para a vítima não sofrer a poluição despejada pelo primeiro” (TUPIASSU, 2006, p. 71).

<sup>27</sup> A teoria da internalização das externalidades ambientais encontra semelhanças com o Princípio do Poluidor Pagador que fora publicado, na década de 70, pela organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e está consolidado no item 16 da Declaração do Rio de Janeiro, a Eco 92. Por tal princípio, “(...) o poluidor deverá suportar o custo das medidas tomadas pelo poder público para assegurar a preservação do meio ambiente”.

condutas poluentes, levando à medidas mais sustentáveis, o que leva Barros a defender uma identificação, no Sistema Tributário Nacional brasileiro, com a Teoria de Pigou, já que “possibilita aos entes federativos detentores da competência tributária graduar alíquotas dos tributos que lhes são conferidos pela Constituição, utilizando-se de vários critérios, sendo o caráter ambiental um dos critérios possíveis” (BARROS, 2018, p. 75).

Destarte, diante do contexto de proteção, preservação do meio ambiente e promoção de práticas sustentáveis, o Estado assume papel de fundamental importância enquanto interventor das atividades econômicas, tendo por objetivo a correção das falhas de mercado com vistas à implementação da justiça social.

### 3.4 ESTADO, REGULAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS AMBIENTAIS

Assevera Tupiassu que, em verdade, o mercado ainda não conseguiu nem cogitar os custos da degradação ambiental nem os imprimir nas decisões econômicas, de modo que isto deverá ser feito “pelas mãos reguladoras do poder público” (TUPIASSU, 2006, p. 72). Para tanto, sugere a autora que

[...] os poderes públicos intervenham para limitar as externalidades ambientais, através da otimização de sua função ambiental, numa ação integrada com os entes privados. A realização de tal objetivo perpassa, notadamente, pela utilização de um modo mais racional e substancial, fundamentada nos princípios contidos na Constituição, dos próprios mecanismos disponíveis para a implementação de políticas públicas, dentre os quais se sobressaem a repartição de verbas orçamentárias e os tributos (TUPIASSU, 2006, p. 73).

Por sua vez, Castilho afirma que o aumento da desigualdade socioambiental brasileira aclara o imperativo da construção de uma nova realidade legal e política, não mais alinhada

---

Desta feita, o princípio visa à responsabilização direta do poluidor pelos danos ambientais causados (TUPIASSU, 2006, p. 81-2). Não obstante as críticas referentes a tal princípio, dirigidas ao fato de (i) ele autorizar a poluição pelo agente econômico e (ii) do custo, em verdade, ser repassado ao preço do produto e, portanto, suportado pelo consumidor, Tupiassu ensina que o objetivo final deste princípio é “(...) conduzir a uma diminuição do desperdício dos recursos naturais e acabar com a utilização gratuita do meio ambiente como receptáculo de poluição, uma vez que os preços dos bens e serviços refletirão a raridade relativa dos recursos naturais utilizados em sua produção, forçando a adaptação dos consumidores e vendedores ao custo social de tais bens, não importando qual dos dois [agente econômico ou consumidor] diretamente vai arcar com os valores monetários” (TUPIASSU, 2006, p. 85). Para a autora, este princípio encontra previsão no artigo 4º, inciso VII, da Política Nacional de Meio Ambiente (TUPIASSU, 2006, p. 86). Já, Montero traz a sua disposição constitucional expressamente prevista no artigo 225, § 3º da CF/88. Para o autor, este princípio “(...) não cria um direito de poluir não é um pedágio que permite poluir a quem pode pagar; pelo contrário pretende reduzir a poluição a níveis sustentáveis, da maneira mais eficiente possível. O princípio tem uma vocação inicialmente preventiva e não punitiva ou repressiva, uma vez que transmite a ideia de que o dano ambiental é economicamente prejudicial para o poluidor, sendo a preservação e a conservação do ambiente mais barata que a degradação” (MONTERO, 2011, p. 144). Nas palavras de Regina Helena Costa: “Genericamente, consiste tal princípio na exigência de que o agente poluidor arque com os custos das medidas de prevenção e de controle da poluição” (2011, p. 333).

com o descomedimento da expansão mercadológica, mas, ao contrário, motivada por “dinâmicas sociopolíticas envolvidas na redução dos riscos ambientais e da desigualdade, na construção de cidadania, democracia e justiça social” (CASTILHO, 2014, p. 270).

Nesse sentido, a busca pelo desenvolvimento sustentável perpassa por medidas estatais destinadas à compatibilização do meio ambiente com as políticas econômicas capazes de induzir a comportamentos sustentáveis, porque, como muito bem analisa Derani, para o mercado não interessa uma visão social, mas meramente de vantagem individual própria porque o que se objetiva é o lucro, de modo que, desprovido deste ânimo, não há que se falar em mercado. Contudo, deve-se ter em mente que a vontade coletiva se forma não dessas vontades individuais, mas de instrumentos capazes de resguardar e promover uma atitude social (DERANI, 2008, p. 64).

Neste diapasão, Philippi Jr. e Rodrigues, são incisivos quando demonstram que a responsabilidade ambiental atinge a todos, inclusive a classe empresária.

Em suma, diante da crescente escassez dos bens ambientais, a preocupação com a preservação ambiental não é mais monopólio de uma minoria esclarecida, composta daqueles cientistas, intelectuais ou pessoas de maior consciência social preocupados com a qualidade de vida das gerações presentes e futuras. Hoje em dia, os empresários, os detentores dos meios de produção, precisam igual e necessariamente preocupar-se com a conservação do meio ambiente, mesmo que seja apenas pelo egoístico motivo de garantir a continuidade de seus negócios. Essa conciliação, por sua vez, deve realizar-se em torno do importante conceito de desenvolvimento sustentável (PHILIPPI JR.; RODRIGUES, 2005, p. 05).

Sobre a questão, Miguel (2012, p. 149) pontua que diante da gravidade da questão ambiental o mais interessado na gestão ambiental deveria ser o próprio empresário que deveria ter o intuito de assegurar os recursos naturais porque estes são as fontes de matéria-prima de que ele se apropria para realizar a sua atividade. Ademais, outro ponto não menos importante seria o melhoramento da imagem da empresa, garantindo assim uma maior satisfação dos clientes, investidores e consumidores

Assim, para que haja a implementação do desenvolvimento de uma economia que vise à redução de atividades nocivas ao meio ambiente, além do compromisso com os entes privados, bem como com a sociedade, há, sobretudo, que existir a presença de um Estado regulador que ultrapasse a função de fiscalizador e se preste à construção de políticas públicas ambientalmente responsáveis.

Conforme ensina Montero, o Estado enquanto regulador da atividade econômica tem por função o direcionamento das atividades econômicas, devendo ajustá-las aos valores e

princípios constitucionais, “objetivando o desenvolvimento humano e social de forma ambientalmente sustentável” (MONTERO, 2011, p. 101).

O Estado regulador<sup>28</sup> é, pois, uma forma de intervencionismo em que o Estado assume um papel subsidiário no plano econômico, incidindo nas atividades econômicas através de planejamento, incentivos e fiscalização, de modo que, a sua participação direta se configura enquanto exceção, dentro dos parâmetros previstos no artigo 173 de nossa Constituição Federal. Segundo, Felipe Crisanto M. Nóbrega, a intervenção estatal pode alterar o comportamento dos agentes privados com vistas ao aprimoramento da concorrência ou em prol do bem-estar coletivo. Nas palavras do autor,

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), por exemplo, ao se referir à atuação do Estado na economia, ora o trata como explorador da atividade econômica, ora o toma como interventor normativo e regulador. De uma forma ou de outra, por meio da intervenção econômica, sempre devendo respeito às normas e princípios constitucionais, o Poder Público procura ordenar, coordenar e impulsionar o mercado a fim de que os objetivos da República Federativa do Brasil sejam realizados, especialmente o pleno desenvolvimento nacional (NÓBREGA, 2017, p. 21).

Assim, dentre as variadas modalidades de intervenção do Estado na economia, o Sistema Tributário Nacional surge como meio eficiente para a implementação do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado nos moldes de um desenvolvimento sobre bases sustentáveis pautado na harmonização da economia com os valores ambientais.

Resta, pois, analisar como a variável ambiental poderia ser incluída na tributação nacional. Se, através da criação de novos tributos ou a partir da adaptação daqueles já existentes. E, diante de tal constatação, entender como a extrafiscalidade assume papel preponderante na implementação de tributos ambientalmente orientados no Brasil.

---

<sup>28</sup> Eros Grau ensina que “(...) intervir é atuar em área de outrem: atuação, do Estado, no domínio econômico, área de titularidade do setor privado, é intervenção. Atuação do Estado além da esfera do público – isto é na esfera do privado - é intervenção. De resto, toda atuação estatal pode ser descrita como um ato de intervenção na ordem social (GRAU, 2006, p. 74).

## **4 A EXTRAFISCALIDADE COMO VEÍCULO INDUTOR DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL NO BRASIL**

### **4.1 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS QUANTO À FINALIDADE**

Quanto à finalidade, os tributos classificam-se em fiscais e extrafiscais. Ensina Paulo Caliendo que a nova feição do Estado que se corporifica em outras responsabilidades por ele assumidas, a exemplo da promoção de direitos fundamentais independente da geração a que pertença, bem como a construção de políticas públicas voltadas à correção das falhas do mercado, traz consigo, de igual modo, novas funções.

Diz o autor que, enquanto as antigas funções impunham o financiamento para manutenção do Estado por meio dos tributos, de forma diversa, as novas funções demandam uma atitude positiva, com a tributação sendo encarada como “uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos” (CALIENDO, 2019, p. 566-7).

Os tributos terão finalidade fiscal quando sua função primordial for a de arrecadação para abastecimento dos cofres públicos, a fim de que o Estado possua recursos suficientes para arcar com as despesas, cumprindo, assim, as obrigações referentes às necessidades públicas. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

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 cofres públicos, sem que outros interesses — sociais, políticos ou econômicos — interfiram no direcionamento da atividade impositiva (CARVALHO, 2019, p. 300).

Por outro lado, os tributos serão extrafiscais quando forem utilizados com outros fins, a exemplo do seu uso para estimular a prática de novos comportamentos. Segundo Leandro Paulsen, um tributo tem finalidade extrafiscal “(...) quando os efeitos extrafiscais não são apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador, que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas” (PAULSEN, 2019, p. 37).

Tupiassu (2006, p. 118), por sua vez, afirma que os tributos podem assumir diferentes funções a depender do tipo de influência que exerçam na situação econômica, de modo que, “ao lado de sua função precípua de angariar fundos para a consecução de fins estatais, os tributos podem ser utilizados para direcionar a conduta dos contribuintes, sendo dotados, portanto, de fins extrafiscais”.

Acrescenta a autora que, por vezes, esta função acaba por reduzir a arrecadação porque, como o foco na extrafiscalidade desloca-se da finalidade de gerar recursos para a indução de comportamentos perquiridos pelo Estado, tanto a imposição de altas cargas tributárias como meio para inibir a conduta reprovada, quanto à isenção fiscal para premiar práticas almejadas, se atingirem os fins para os quais foram criadas, acabam por acarretar uma diminuição dos recursos destinados aos cofres públicos (TUPIASSU, 2006, p. 120). Isso ocorre porque a extrafiscalidade tem

(...) caráter ordenatório, uma vez que visa induzir ou desalentar certo tipo de condutas dos contribuintes em relação com o meio ambiente. A finalidade fiscal, ainda que importante, terá um caráter secundário. Nesse sentido, de alguma maneira poderia afirmar-se que haverá uma maior ou menor arrecadação à medida que se atinjam ou não os objetivos primários do tributo. Diferente do que acontece com os impostos ordinários, no caso dos impostos com finalidade extrafiscal, em tese, uma menor arrecadação será sinônimo de uma maior eficácia ou do êxito extrafiscal do tributo (MONTERO, 2011, p. 178-9).

É por isso que tributar e arrecadar não são sinônimos, como bem acentua, Jorge de Oliveira Vargas: “Tributar nem sempre significa arrecadar; muitas vezes o interesse maior mesmo no aspecto econômico é a não arrecadação. Exemplo disso é o imposto de importação; quanto menos se arrecadar com ele, melhor para a economia do país” (VARGAS, 1998, p. 71).

Paulo de Barros Carvalho define a extrafiscalidade nos seguintes moldes:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade (CARVALHO, 2019, p. 300).

Como exemplo de extrafiscalidade pode-se citar a progressividade das alíquotas do ITR enquanto desestímulo para a manutenção de propriedades rurais improdutivas, a fim de que o princípio da função social da propriedade seja alcançado. Cite-se também, as imunidades, as isenções, as alíquotas zero, benefícios e incentivos fiscais (CF. DUARTE, 2019, p. 92). Outro exemplo, é a elevação das alíquotas de produtos que causem prejuízos à saúde, como o cigarro e as bebidas alcoólicas (Cf. TUPIASSU, 2006, p. 120). Nesses casos, com base no princípio da seletividade, que permite a variação da alíquota de acordo com a essencialidade do bem tributado, a intenção do Estado não é arrecadatória, mas tão somente que se alcance outros fins, como a diminuição do consumo dessas drogas.

Conforme Regina Helena Costa, a extrafiscalidade consiste na aplicabilidade de “instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim,



incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados” (COSTA, 2011, p. 339). Por seu turno, ressalta José Marcos Domingues de Oliveira que,

A imposição tradicional (tributação fiscal) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos. Já a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida a fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. (OLIVEIRA, 2007, p. 47).

Importante, contudo, destacar que a classificação ora apresentada, entre fiscalidade e extrafiscalidade, não se configura como pura ou neutra. Isso porque, tanto a fiscalidade pode servir para desencorajar ou induzir condutas quanto a extrafiscalidade pode arrecadar recursos para o Erário, muito embora, não seja esta a sua intenção primeira. Explica Caliendo que todos os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, devido ao fato de que “da imposição tributária sempre decorrerá um efeito (externalidade) positivo (incentivadora) ou negativo (desincentivadora) sobre a ordem econômica e social” (CALIENDO, 2019, p. 572). Nesses termos, assinala Paulo de Barros Carvalho:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro (CARVALHO, 2019, p. 301).

Segundo Casalta Nabais, a fiscalidade traz em si uma certa dose de extrafiscalidade, o que implica dizer que os impostos, independentemente de quais sejam, não são neutros do ponto de vista econômico e social. Isso porque, para o autor, “existe uma extrafiscalidade imanente que acompanha as normas de direito fiscal” (NABAIS, 2005, p. 423). No mesmo sentido, Tupiassu destaca que “a neutralidade tributária não passa de um mito, pois todos os tributos, sejam fiscais ou extrafiscais, afetam o comportamento da sociedade” (TUPIASSU, 2006, p. 121). No mesmo sentido, elucida Nóbrega que,

O poder público deve, por meio da tributação, buscar fins sociais e econômicos em prol do desenvolvimento e utilizar as normas tributárias, visto ser inerente ao tributo reflexos econômicos, ora com a função de distribuir a carga tributária, de simplificação do sistema tributário e/ou de induzir comportamentos. Não que se defenda que o Estado deva utilizar a extrafiscalidade apartada do fim arrecadatário, mas as normas tributárias, que conduzem à finalidade extrafiscal, além de trazerem os traços preponderantes da fiscalidade, exercem as variadas tarefas de política econômica, autorizando o aplicador da lei a tomar medidas globais que, ao mesmo tempo que arrecade, dirija comportamentos para se buscar os objetivos constitucionais (Nóbrega, 2017, p. 91).

Diante do exposto, tem-se que a discussão em torno de tais finalidades que tenha por pretensão isolá-las ou compreendê-las dissonantes, tornam-se infrutíferas porque, como se viu, os tributos não possuem neutralidade e ambas as finalidades, fiscal e extrafiscal, podem servir tanto a fins arrecadatórios quanto a finalidades outras, a exemplo da indução de condutas ecologicamente responsáveis<sup>29</sup>. Feita a ressalva, contudo, não há de se olvidar o fato de que, em maior grau, a extrafiscalidade tem se mostrado bastante eficiente na aglutinação dos interesses econômicos aos ambientais, fator que justifica a sua opção como objeto de estudo aqui proposto.

#### 4.2 A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS E A PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Levando-se em consideração o que fora debatido no item anterior, concorda-se que as espécies tributárias podem, sobretudo pelo viés da extrafiscalidade, serem utilizadas como instrumento para promoção do desenvolvimento sustentável. Alinhando a questão aos tributos ambientais, uma vez que sustentabilidade e tributação ambiental caminham juntas e em mesma direção, surge a questão técnica da implementação de uma tributação ambientalmente orientada no Brasil<sup>30</sup>.

Nesse sentido, ao discutir sobre os modos de inclusão da variável ambiental na tributação, Pedro Francisco da Silva discorre sobre duas possibilidades, quais sejam, (i) se pela criação de novos tributos ou (ii) se pela adequação daqueles tributos já existentes. Pondera o autor que a experiência alienígena da tributação ambiental deve ser analisada com cautela pelos estudiosos devido às diferenças que o sistema jurídico de outros países guarda com o nosso

---

<sup>29</sup> Como exemplo, pode-se citar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos, o IPVA, que possui por função primeira a fiscal, no entanto, nos estados em que se concedeu a redução da alíquota para o veículo não poluente, funcionando tal benefício como um estímulo para o contribuinte adotar condutas menos nocivas ao meio ambiente, resta-se configurado o caráter extrafiscal do imposto (CAVALCANTE, 2019, p. 03).

<sup>30</sup> Informa Cristiane Vieira Jaccoud que na Conferência das Nações Unidas Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (Eco-92), realizada no Rio de Janeiro, foram estipulados critérios para caracterizar uma tributação eficiente no que tange ao desenvolvimento sustentável. Assim, o tributo deveria: (i) ter eficiência ambiental, o que significa dizer que o tributo deve prestar-se à construção de medidas positivas voltadas para prevenir os danos ambientais; (ii) ter eficiência econômica, isto é, estar orientado à condução de preservação ambiental, possuindo baixo impacto econômico; (iii) ter administração barata e simples, ou seja, a sua implementação não deve onerar a máquina administrativa; (iv) não possuir efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacional, o que impõe que o tributo não possa acarretar prejuízos à economia (Cf. JACCOUD. Cristiane Vieira. **Tributação ambientalmente orientada**: instrumento de proteção ao meio ambiente. Disponível em: <[http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_cristiane\\_v\\_jaccoud.pdf](http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_cristiane_v_jaccoud.pdf)>. Acesso em 17 de fevereiro de 2020).

ordenamento, sobretudo no que tange às disposições tributárias dispostas em nossa Constituição (SILVA, 2016, p. 44).

Sobre a questão, informa Regina Helena Costa que a atenção dispensada ao sistema tributário nacional pela Constituição é algo particular do nosso ordenamento jurídico porque, na maioria dos países, a tributação não recebe tratamento relevante na Lei Maior. Dessa particularidade, a autora explica que, sendo a Constituição brasileira rígida, tal característica atinge o Sistema Tributário Nacional, de modo que, este só poderia sofrer modificações [a exemplo da criação de novos tributos] mediante emenda constitucional.

Ademais, as alterações realizadas no âmbito infraconstitucional deverão ocorrer dentro dos parâmetros previstos na Magna Carta e em respeito a repartição de competências entre os entes federativos. Tais consequências esbarram “na restrita liberdade outorgada aos legisladores ordinário e complementar para dispor sobre a tributação – e, obviamente, na nenhuma liberdade outorgada ao administrador fiscal” (COSTA, 2011, p. 337).

Tupiassu segue o mesmo entendimento afirmando que a criação de um tributo ambiental “*stricto sensu*” demandaria alterações no texto constitucional. Além disso, como todas as espécies tributárias podem ser utilizadas com acentuação ambiental, tal proposição se mostra desnecessária, sobretudo se for sopesado as consequências do impacto econômico-fiscal que uma nova modalidade tributária traria para a sociedade (TUPIASSU, 2006, p. 135-6).

Em raciocínio semelhante, Silva conclui que a criação, em nosso sistema tributário, de uma nova modalidade de tributo voltada para atender a questões ambientais só seria possível mediante uma reforma do texto constitucional, o que para ele, apresenta-se impraticável. Ademais, restaria a possibilidade restrita da instituição de impostos sob o signo ambiental no âmbito das competências residuais e extraordinárias, desde que as disposições constitucionais fossem devidamente respeitadas.

Assim, Silva descarta tais possibilidades por entender que a carga suportada pela sociedade brasileira já se mostra muito elevada, sendo, pois, a melhor proposta para a inclusão da variante ambiental na tributação nacional, a adequação a partir das modalidades de tributos já existentes, utilizando-se das outras funções disponíveis para o tributo que estão além daquelas de cunho meramente fiscal, a saber, aquelas resguardadas no campo da extrafiscalidade (SILVA, 2016, p. 45). Em suas palavras,

Por todas essas razões, conclui-se que a inclusão da variável ambiental no Brasil deve seguir a via da adaptação das modalidades tributárias existentes no sistema tributário nacional, realizando-se um processo de imantação das competências tributárias conferidas às entidades federativas pelos valores ambientais abraçados pelo legislador constituinte. Não é necessário nem conveniente instituir novos tributos sob o signo de

tributos ambientais, desde que se privilegie a produção de normas tributárias indutoras ambientais, estimulando condutas obsequiosas à defesa e preservação do meio ambiente, ou desestimulando aquelas em sentido contrário. O ingresso da variável ambiental em determinada regra-matriz de incidência tributária tem a virtude de promover uma derivação de sua finalidade originária, de forma que um tributo originalmente concebido sem qualquer objetivo ambiental, uma vez imantado por valores ambientais constitucionais, passa a adquirir potencialidade para servir como instrumento de proteção ambiental (SILVA, 2016, p. 46).

Seguindo essa lógica, depreende-se que os impostos ambientais não precisam ser novos, basta que aos antigos acrescentem-se nuances para a defesa da natureza e para o uso racional dos recursos naturais, fazendo com que os objetivos econômicos estejam balizados pelas limitações ambientais.

Ensina Tupiassu que, parte da doutrina julga relevante distinguir os tributos ambientais em extrafiscais propriamente ditos e os instrumentos tributários dotados de efeitos extrafiscais, isto é, aqueles que, apesar de possuírem por fim principal a arrecadação, servem também a outro fim, que pode ser a indução de comportamentos, como já pontuado aqui. Essa questão traz à discussão o conceito a ser definido para os tributos ambientais: se seriam estes os tributos vinculados “à questão ambiental por intermédio direto da hipótese de incidência” ou se seriam aqueles em que se observe “dentre seus efeitos algum tipo de preocupação ambiental” (TUPIASSU, 2006, p. 124).

Ao discorrer sobre a questão, Tupiassu explica que, alguns autores, à luz do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, artigo 4º, inciso II<sup>31</sup>, afirmam que, em sendo a estrutura da norma jurídica tributária a responsável pela definição da natureza jurídica do tributo, uma vez que se leva em consideração os elementos contidos na hipótese tributária e na base de cálculo, não importaria a vinculação da receita para que os tributos fossem determinados como ambientais. Significa dizer que os tributos ambientais seriam aqueles cuja regra-matriz de incidência tributária tivesse relação com critérios ecológicos. Em outras palavras, o tributo seria ambiental quando a sua finalidade extrafiscal estivesse inserida em sua regra-matriz de incidência, não influenciando a questão de arrecadação de recursos.

Todavia, em discordância, a autora contrapõe tal concepção ao defender que tanto pode existir receita tributária pretensamente dirigida a fins ambientais sem que a arrecadação acarrete qualquer incentivo à preservação do meio ambiente, quanto pode um tributo, com função

---

<sup>31</sup> Respectivamente: Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: II - a destinação legal do produto da sua arrecadação (BRASIL, 1988; 1966).

extrafiscal, gerar receita. Dessa maneira, percebe-se que a distinção entre o tributo com finalidade extrafiscal ambiental e o tributo com efeitos extrafiscais ambientais, em termos práticos, não interfere no objetivo perquirido de educação ambiental (TUPIASSU, 2006, p. 125-6). Nas palavras da autora,

Além disso, a própria questão da utilização das receitas tributárias e demais instrumentos econômico-ambientais podem traduzir-se em meios extrafiscais eficazes para a obtenção da preservação ecológica, ainda que os fatores ecológicos não estejam incluídos dentre os critérios da regra-matriz de incidência tributária, de modo que, em nome dos fins maiores a que se presta a função ambiental do Estado, parafraseando o célebre lema atribuído a Maquiavel, os meios são todos justificáveis.

Face ao exposto, infere-se que, tanto se observado através de seu caráter impositivo, responsável pela aquisição de receitas públicas financiadoras das atividades de preservação e recuperação ambientais exercidas pelo poder público; quanto em sendo considerado em seu aspecto direcionador da conduta dos contribuintes, o tributo revela-se como instrumento indispensável para a implementação das políticas ambientais, cuja utilização racional e consciente trará benefícios extraordinários para a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos.

A definição do caráter extrafiscal independe dos fins arrecadatários ou não (TUPIASSU, 2006, p. 128).

Nesse sentido, Cavalcante destaca que a questão é menos a criação de um tributo específico do que a atribuição de uma nova motivação, qual seja, a preservação do meio ambiente que, inclusive, tem endosso constitucional (CAVALCANTE, 2019, p. 05). Isso porque, como muito bem observa Oliveira, “é possível adaptar e graduar os tributos conhecidos à finalidade preservacionista, em que o poluidor é levado a não poluir ou a reduzir a poluição para não ser tributado ou ter a sua carga tributária reduzida e o não poluidor é isentado” (OLIVEIRA, 2007, p. 68).

Assevera Regina Helena Costa que, independentemente da proposta escolhida para alteração do sistema tributário nacional, é imperioso a observância da repartição de competências entre os entes federativos. Outrossim, o respeito aos direitos e garantias individuais, posto que funcionam como verdadeiro limites à intervenção estatal:

A relação necessária, existente entre a tributação e os direitos fundamentais, revela-se, especialmente, mediante a eleição dos fatos que o legislador constituinte apreende nas regras-matrizes de incidência tributária e pela maneira mediante a qual o Estado exerce a atividade tributária (COSTA, 2011, p. 338).

Assim, pelo ângulo da extrafiscalidade, as normas tributárias surgem enquanto “instrumentos eficazes devendo ser utilizadas pelo Estado como balança econômica de incentivo às condutas perquiridas” (NÓBREGA, 2017, p. 215-216), que, neste trabalho, devem estar direcionadas à promoção de políticas públicas de proteção ambiental. Nas palavras de Santello,

Quando a proteção ambiental é considerada imprescindível à economia brasileira, sendo necessário instituir uma cobrança compulsória para inibir o uso indevido dos recursos naturais, a instituição do tributo terá como finalidade principal preservar o bem econômico ambiental, e não arrecadar valores aos cofres públicos, possuindo nítido caráter extrafiscal e intervindo diretamente no domínio econômico (SANTELLO, 2017, p. 23).

Nesse sentido, tem-se que os tributos podem, através da extrafiscalidade, contribuir para a compatibilização da economia com o meio ambiente, harmonizando-se com os princípios insculpidos em nossa Magna Carta, servindo como meio para a efetivação dos fins econômicos e sociais constitucionalmente assegurados. Isso porque, a extrafiscalidade dá liberdade ao contribuinte de escolher entre uma elevação da carga tributária ou a adequação da conduta socialmente requerida pelo ente estatal, funcionando “como um instrumento eficaz na indução, servindo perfeitamente à harmonização dos princípios vetores da ordem econômica e social da Constituição” (TUPIASSU, 2006, p. 122). Nas palavras de André Folloni

Em termos de opção pela sustentabilidade, a Constituição brasileira não é neutra. Ela tomou posição, firmemente. O meio ambiente ecologicamente equilibrado, naquilo que depender do Estado e da coletividade, deve ser defendido e preservado, com atitudes positivas. Diante disso, temas clássicos como o da intervenção do Estado sobre o domínio econômico, adquirem nova tonalidade. Entre intervir, quando for o caso, para defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado, ou não intervir, não resta opção estatal: a intervenção é constitucionalmente obrigatória. Quando não for esse o objetivo, a discussão é outra. Quando a questão for ambiental, porém, a Constituição já decidiu e sustentar em sentido contrário é, simplesmente desobedecê-la. O direito econômico precisa lidar com essa nova realidade. Daí os estudos que o conjugam com o direito socioambiental, assumindo a transversalidade deste como um seu dado constitutivo.

Esse dever estatal de defesa e preservação do meio ambiente, esparge-se por todo o texto constitucional, e tem reflexos no direito tributário. Tributação que incida diferentemente 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 como um todo (FOLLONI, 2013, p. 273).

Logo, depreende-se que o tributo, como bem assinala Tupiassu, possui um caráter social, já que deve estar sempre em sintonia com a realidade da qual faz parte (TUPIASSU, 2006, p. 123), a exemplo da atual e necessária implementação do desenvolvimento sustentável no Brasil. Assim, no contexto ambiental, a extrafiscalidade assume-se como um forte mecanismo de proteção do meio ambiente devido ao seu caráter indutor de comportamentos, possibilitando, através dos tributos, o incentivo de atividades capazes de beneficiar a sociedade, preservar o meio ambiente, promover o bem-estar e a justiça social.

Desta feita, a adoção de tributos ambientalmente orientados visando à substituição de atividades nocivas ao meio ambiente acarreta, ainda que de forma subsidiária, segundo Montero, a aquisição de receitas para o financiamento de políticas públicas de defesa ambiental,

uma vez que os tributos ambientais, através da extrafiscalidade, podem servir à educação ambiental (MONTERO, 2011, p. 129-30).

Partindo disso, analisar-se-á, a seguir, a título de ilustração, como a extrafiscalidade, enquanto veículo indutor do desenvolvimento sustentável, pode auxiliar na formação de uma tributação ambientalmente orientada em relação apenas aos impostos.

#### 4.3 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA APLICAÇÃO EXTRAFISCAL NOS IMPOSTOS

Buscou-se demonstrar, nos tópicos anteriores, o conceito e aplicabilidade da extrafiscalidade no âmbito da tributação ambiental, observando como esta finalidade pode auxiliar na implementação do desenvolvimento sustentável através da indução de comportamentos conciliados à defesa e preservação dos recursos naturais.

De forma bastante sucinta, procurar-se-á apresentar a aplicação extrafiscal de alguns impostos de competência da União, dos Estados e dos Municípios, alinhados à questão ambiental. A motivação encontra respaldo no que acredita Simone Martins Sebastião, ao considerar o imposto “a espécie tributária que melhor se presta a instrumentalizar a finalística extrafiscal” (*apud* MONTERO, 2011, p. 177). Registre-se ainda a opinião de Tupiassu quando afirma ser o imposto “o tributo ambiental por excelência”, por ter “incidência sobre os mais diversos fatos econômicos” (TUPIASSU, 2006, p. 144).

Conforme dispõe o artigo 16 do Código Tributário Nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

Por tal definição, tem-se que o imposto é um tributo não vinculado, isto é, o fato gerador não implica numa atuação estatal. Carvalho explica que sempre que um acontecimento envolva atuação do Estado, estar-se-á diante de um tributo vinculado, a exemplo do Estado proporcionar serviços de assistência médica. Porém, como o imposto apresenta por hipótese de incidência um fato adverso a qualquer atuação do Poder Público, denomina-se não vinculado, sendo de sua natureza “a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuabilidade atinente ao administrado” (CARVALHO, 2019, p. 76).

Além do mais, os impostos possuem um regime jurídico-constitucional típico, posto que a Constituição, em seus artigos 153 a 156, reparte a competência legislativa para instituí-los entre as pessoas políticas de direito constitucional interno — União, Estados, Distrito Federal

e Municípios, sendo, assim, a competência para a instituição dos impostos, privativa (CARVALHO, 2019, p. 77).

Como se viu nas discussões acima, a Constituição não traz qualquer hipótese para a criação de um imposto de caráter ambiental, posto que tal objetivo só poderia ser realizado a partir de uma reforma constitucional. Contudo, constatou-se que a proteção ambiental pode ser intentada, de forma indireta e por meio dos impostos a partir de sua finalidade extrafiscal, mediante a adoção de medidas tais como incentivos fiscais, conforme ensina Montero:

Os incentivos fiscais para a defesa do meio ambiente são um importante mecanismo para direcionar e estimular as atividades e condutas dos agentes econômicos, permitindo, a introdução de novas tecnologias e novos hábitos de consumo (MONTERO, 2011, p. 176).

O autor frisa ainda que o artigo 154, I, da CF/88, dispõe de “competência residual da União para estabelecer, por Lei Complementar, impostos não previstos no artigo 153, ‘desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição’, de tal modo que somente a União pertenceria competência para instituir um imposto ambiental *stricto sensu* (MONTERO, 2011, p. 176).

Passada essa rápida introdução, veja-se como se dá a extrafiscalidade ligada aos interesses ambientais em alguns impostos federais, estaduais e municipais. Lembre-se que o propósito não é aprofundar o tema, mas tão somente exemplificar como tais tributos podem direcionar condutas condizentes a interesses ecológicos.

#### **4.3.1 O Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE)**

O Imposto sobre importações é um imposto federal, que incide sobre produtos estrangeiros e de natureza essencialmente extrafiscal, “derivada de sua vocação para regular o comércio exterior, especialmente o controle da entrada de produtos estrangeiros em território nacional” (CALIENDO, 2019, p. 1261). Possui previsão no artigo 153, I, da CF/88<sup>32</sup> e tem por aspecto material, a conduta de importar produto estrangeiro, de modo que, surge a obrigação tributária quando ocorre o ingresso de produto estrangeiro em território nacional.

Outro imposto federal com finalidade extrafiscal é o Imposto de exportações. É um imposto que incide sobre produtos nacionais ou nacionalizados, com previsão no artigo 153,

---

<sup>32</sup> Art. 153, CF/88: Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros (BRASIL, 1988).



inciso II, da CF/88<sup>33</sup>. A extrafiscalidade se justifica porque este imposto está voltado para a regulação do comércio exterior, sobretudo o controle da saída de produtos nacionais de território nacional (CALIENDO, 2019, p. 1281).

Assim, como se viu, nestes impostos, a extrafiscalidade se apresenta na própria natureza deles, uma vez que servem como mecanismos de regulação do comércio internacional. Todavia, conforme pontua Pedro Ivo Soares Bezerra, eles podem servir a outros fins, como se observa no excerto abaixo.

Nessa seara, o II e o IE podem servir não apenas como ferramenta para regular a balança comercial entre os países, mas também como instrumento capaz de motivar a adoção de mecanismos sustentáveis de produção, a partir do estabelecimento de carga fiscal menos severa sob produtos que obedeçam a tais diretrizes. Por outro lado, poder-se-ia adotar alíquota mais elevada de II e de IE para produtos ambientalmente degradantes (BEZERRA, 2011, p. 324).

Dessa forma, tem-se que nada obsta que tais impostos sejam usados para influenciar comportamentos, com a elevação das alíquotas de produtos que desrespeitem diretrizes em conformação com o meio ambiente.

#### **4.3.2 O Imposto de Renda e os proventos de qualquer natureza**

Segundo Caliendo, o Imposto de renda é um tributo bastante complexo, que exige uma enorme carga de requerimentos, declarações, provas e outros elementos de determinação da base de cálculo (CALIENDO, 2019, p. 1291). Possui previsão constitucional no artigo 153, inciso III, da CF/88 que dispõe que “Compete à União instituir impostos sobre: III – renda e proventos de qualquer natureza” (BRASIL, 1988).

A Lei nº 5.106/66, que dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais, contribui para a aplicação do viés ambiental no Imposto de Renda. No artigo 1º da citada Lei, tem-se que

Art. 1º As importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei (BRASIL, 1966).

Esta Lei permite que as pessoas naturais ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil, possam ter deduzidas de suas declarações de rendimento, os valores gastos com atividades voltadas para florestamento e reflorestamento, o que demonstra a característica

---

<sup>33</sup> Art. 153, CF/88: Compete à União instituir impostos sobre: II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (BRASIL, 1988).

extrafiscal do imposto que pretende incutir nos contribuintes comportamentos voltados à conservação dos recursos naturais. Em seu artigo 1º, § 3º, fica determinado o desconto do imposto em até 50% para os gastos comprovadamente aplicados em florestamento ou reflorestamento, podendo ser utilizadas essências florestais, árvores frutíferas e árvores de grande porte. Todavia, a Lei adverte, em seu artigo 2º, alínea “c”, que o desconto só será devido se “o florestamento ou reflorestamento projetados possam, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas” (grifo nosso).

Ressalta-se que a lei é anterior à Constituição de 1988, quando prevalecia a interpretação de que o meio ambiente servia apenas enquanto recurso ilimitado aos interesses econômicos. No entanto, há de se ter o cuidado de entender que o reflorestamento com fins econômicos, em certa medida, também contribui para o meio ambiente, uma vez que a empresa produz para seu próprio intento, poupando outras áreas. Ademais, importante a ressalva quanto à conservação das águas e do solo.

Destaque-se, ainda, o disposto no § 2º, inciso I, do artigo 153, da Constituição Federal, que informa os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade que tão bem servem à utilização extrafiscal (ALMEIDA, 2003, p. 130).

#### **4.3.3 O Imposto Sobre Circulação De Mercadorias E Serviços (ICMS Ecológico)**

De acordo com Leandro Paulsen, repousa sobre o ICMS uma grande carga de complexidade por possuir uma legislação extensa que vai do artigo 155 da CF/88, passando por Resoluções do Senado, convênios entre os estados (Convênios Confaz) e leis instituidoras de tal tributo em cada Estado. Isso se justifica devido às diferentes bases econômicas que o título comporta, a saber, (i) operações de circulação de mercadorias; (ii) operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; (iii) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iv) prestações de serviços de comunicação; (v) importação de bens e mercadorias e (vi) importação de serviços (PAULSEN, 2019, p. 466-7).

Na CF/88, em seu artigo 155, inciso II<sup>34</sup>, está a previsão da competência dos Estados para instituir o ICMS. Para o que interessa aqui, destaca-se a faceta ambiental desse imposto, o chamado ICMS ecológico, cuja perspectiva está na reversão de receitas para fins ambientais.

O artigo 158 da CF/88<sup>35</sup> determina os tipos de receitas tributárias que, ainda que sejam arrecadadas pelos demais entes federativos, pertencem aos municípios, a exemplo do montante de 25% da arrecadação estadual decorrente do ICMS, cuja lógica acaba por atribuir vantagem àqueles municípios que são mais desenvolvidos economicamente, porque estes optam por dispor grande parte de seu território para atender aos anseios econômicos, prejudicando, assim, os municípios que possuem maior comprometimento com a questão ambiental.

Ademais, outro ponto que merece ser destacado diz respeito a escolha dos Estados em elencar quais serão os atributos contemplados para o repasse de ¼ desse valor, permitindo, assim, que haja, de forma direta, uma interferência destes no desenvolvimento econômico dos municípios (TUPIASSU, 2006, p. 190-1).

Foi, pois, nesse contexto, que surgiram as reivindicações de municípios que, preocupados com a questão ambiental, viam-se em desvantagem, obrigando um novo olhar dos Estados sobre tais questões. Nas palavras de Tupiassu,

Necessário se fez ao Estados conciliarem os ditames constitucionais de modo a também incentivarem a conservação dos recursos naturais, proporcionando, ao menos, algum meio de compensação financeira aos municípios que sofrem limitações de ordem física para o desenvolvimento produtivo, em razão de seu comprometimento territorial com áreas ambientalmente protegidas (TUPIASSU, 2006, p. 193-4).

---

<sup>34</sup> Art. 155, CF/88: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1988).

<sup>35</sup> Art. 158, CF/88: Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; **IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.** Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal (BRASIL, 1988) (grifo nosso).

Desse cenário, porquanto, surgiu o ICMS ecológico enquanto uma resposta positiva dos Estados que buscaram incentivar, por meio do repasse acima referido, os municípios a assumirem uma postura mais sustentável: “Deste modo, cada município receberá um montante proporcional ao compromisso ambiental por ele assumido, o qual será incrementado conforme a melhoria da qualidade de vida da população” (TUPIASSIU, 2006, p. 197).

Destaque-se, contudo, como afirma Almeida, que o ICMS Ecológico, em princípio, surgiu com o objetivo de compensação, porque se mostrava como um “instrumento de recompensa” para os municípios que detinham áreas protegidas que não podiam ser utilizadas para o desenvolvimento econômico. Deste modo, foi depois que ele se transformou em instrumento de incentivo à conservação ambiental (ALMEIDA, 2003, p. 170), quando os municípios buscaram um aumento de suas receitas por meio da implementação de políticas públicas ambientais, sendo o Estado do Paraná, o primeiro a fazer isso, em 1991 (TUPIASSU, 2006, p. 195).

A adoção do ICMS ecológico acabou por trazer vantagens econômicas também aos municípios que possuem áreas de conservação ambiental, construindo uma nova ideia em torno da preservação do meio ambiente, qual seja, a de que esta pode ser vista como bônus e não mais como ônus, conforme conclui Tupiassu,

Com o desenvolvimento de políticas públicas voltadas para o aperfeiçoamento dos diversos critérios de repartição de receitas tomados em conta pelo ICMS Ecológico, possibilita-se finalmente, a concretização da ideia de que a preservação do meio ambiente não significa apenas a manutenção de áreas verdes. Tal preservação concorre, primordialmente, para a elevação da qualidade de vida da população que vive no ambiente e com ele interage, a qual necessita de saúde, educação, higiene, saneamento e, principalmente, cidadania, obtida através da real efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana (TUPIASSU, 2006, p. 206).

Desta feita, verifica-se a característica da extrafiscalidade do ICMS ecológico na influência deste sobre a atuação dos municípios, conduzindo-os para o desenvolvimento sustentável por meio do repasse de receitas tributárias.

#### **4.3.4 O Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU Verde)**

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) é um imposto municipal, nos termos do artigo 156, I, da CF/88<sup>36</sup>. Por ser um imposto direto, o seu encargo, via de regra, não pode ser transferido para outro contribuinte. Todavia, contratualmente, existe a possibilidade

---

<sup>36</sup> Art. 156, CF/88: Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana (BRASIL, 1988).

de transferência desse encargo, que sairia do proprietário para o locatário. No entanto, importante frisar que isto ocorre enquanto algo convencionado entre as partes, não desobrigando legalmente o proprietário porque não se trata de uma transferência fiscal do encargo, uma vez que o artigo 123 do CTN dispõe de forma expressa que os ajustes privados não implicam obrigações ou direitos oponíveis contra o fisco.

É um imposto de função essencialmente fiscal devido à comprovação de verificação do percentual de participação da receita do imposto no quadro geral de arrecadação fiscal do país. Não obstante, o IPTU possui forte inclinação para a extrafiscalidade, configurada no aporte deste imposto em prol da construção de uma política urbana apropriada e sustentável. Ademais, a composição da sua base de cálculo aliada à possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas, acaba por lhe atribuir também uma natureza de caráter extrafiscal (CALIENDO, p. 1486-7).

O IPTU se configura como um forte instrumento de política urbana por propiciar melhorias na infraestrutura das cidades brasileiras.

Registre-se que, como assinala Barros (2018, p. 113), o texto constitucional dispõe de dois tipos de alíquotas progressivas para o IPTU, uma fiscal, que se impõe sobre o valor venal do imóvel, com previsão no artigo 182, § 4º, inciso II<sup>37</sup>, e outra, extrafiscal, que progredirá no tempo se o imóvel não cumprir sua função social.

Desta feita, assevera a autora que a progressividade extrafiscal das alíquotas que delimita o texto constitucional para o IPTU que esteja relacionada à função social da propriedade, não pode ter motivação ambiental. Apesar disso, frise-se que a progressividade extrafiscal do IPTU não se confunde com a possibilidade de diferenciação de alíquotas, nos termos do artigo 156, §1º, II, da CF/1988.

Isso porque, tal diferenciação está autorizada pelo tipo ou localização do imóvel urbano, e não por seu valor econômico ou pelo descumprimento de sua função social, como ensina Barreto:

A diferenciação consiste no estabelecimento de alíquotas distintas para diferentes tipos ou espécies em que se classificam os bens econômicos, sem levar em conta a grandeza do seu valor. É o que acontece, por exemplo, quando a lei estabelece alíquotas diferentes para o IPTU conforme a espécie do imóvel: construído ou não construído, residencial, comercial, industrial, especial. Nesse caso, há apenas mera

---

<sup>37</sup> Art. 182, CF/88: A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes: § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo (BRASIL, 1988).

diferenciação e não progressão, porque todos os que se encontram dentro da mesma categoria ficam sujeitos à mesma carga tributária; vale dizer, dentro de cada tipo, a alíquota é invariável. Essa carga tributária só será diferente para imóveis de tipos (classes) diversos (BARRETO *apud* BARROS, 2018, p. 113)

Como outra alternativa, surge a indução tributária, quando o poder público fomenta atitudes positivas por meio de incentivos ou isenções fiscais, que, por serem atrativas ao contribuinte, acabam por levar a adoção de condutas responsáveis ambientalmente incentivando, assim, o desenvolvimento sustentável através de uma parceria configurada entre o ente público e o cidadão contribuinte (AZEVEDO, 2017, p. 149). Nas palavras da autora, o IPTU Verde surge enquanto

(...) tentativa de os municípios estimularem ou mesmo induzirem práticas que envolvam condutas coadunadas com o desenvolvimento sustentável em sua dimensão ambiental. Neste contexto, constata-se que diversas Prefeituras no Brasil têm atribuído aos contribuintes do IPTU a possibilidade de desenvolverem ações com vistas à sustentabilidade e a comprovação de tais ações culminam com a obtenção de benefícios fiscais, na forma de isenção, abatimentos e descontos no valor do imposto (AZEVEDO, 2017, p. 153).

Sendo assim, Dantas, afirma que, nesse contexto de benefícios fiscais, o IPTU surge como sanção premial por recompensar os contribuintes que, de alguma forma, executarem medidas favoráveis a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, assegurando o cumprimento da função socioambiental da propriedade privada, configurada no atendimento das “exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, e desempenhará sua função ambiental quando o uso, o gozo e a fruição dos bens ambientais forem a favor do bem-estar da coletividade” (DANTAS, 2014, p. 87).

Portanto, tanto a atitude positiva do município, na adoção de políticas fiscais no intuito de promover a sustentabilidade nas cidades, quanto o comprometimento do contribuinte em uma direção ecológica, comprovam a extrafiscalidade no âmbito do IPTU, quando o que importa não é puramente a arrecadação de receitas, mas a promoção de condutas orientadas ambientalmente.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O contexto atual é de crise. Ou crises, como se queira. A crise ambiental surge de um “fenômeno tão simples quanto importante - bens finitos *versus* necessidades infinitas - que está na raiz de grande parte dos conflitos que se estabelecem no seio da comunidade” (MILARÉ, 2009, p. 789).

É preciso, pois, aliar os campos do conhecimento e compreender que economia e meio ambiente, na visão que encerra a atualidade, não são ideias paradoxais. Não há que se falar em exclusão, sobreposição, detrimento, mas em complementaridade. A natureza, dentro de suas limitações e finitude, não pode estar a serviço das intermináveis necessidades do mercado. Inaceitável, portanto, a perspectiva de desenvolvimento econômico dissociada de técnicas sustentáveis.

Desta feita, a busca pelo meio ambiente ecologicamente equilibrado, atualmente elevado à categoria de direito fundamental, por força do artigo 225 da Constituição Federal e, à luz do que impõe o princípio do desenvolvimento sustentável, depende da integração de todo o sistema jurídico, mediante a incorporação neste dos valores ambientais. Isso porque, o desenvolvimento sustentável implica tanto a preservação ambiental quanto o desenvolvimento econômico e social.

Dessa maneira, dentro de um contexto interdisciplinar, transdisciplinar e transversal do direito<sup>38</sup>, surge a preocupação global acerca de medidas de conservação e preservação do meio ambiente por meio de soluções sustentáveis como alternativas para sanar os danos ambientais, posto que desequilíbrios ambientais acabam por atingir o homem, porque parte do meio ambiente, ocasionando, assim, problemas de ordem social. Para Cristiane Derani, a questão ambiental é subversiva porque “é obrigada a permear e a questionar todo o procedimento moderno de produção e de relação homem-natureza, estando envolta com o cerne da conflituosidade da sociedade moderna” (DERANI, 2008, p. 63).

Pôde-se comprovar neste estudo, que, nos ditames dos princípios do desenvolvimento sustentável e da solidariedade intergeracional, o meio ambiente é, ao mesmo tempo, direito e dever. Portanto, a responsabilidade não é de um, mas de todos. O dever está na sociedade, no Estado, nas instituições privadas. O dever é de todos e é, irrenunciável porque, constitucional.

---

<sup>38</sup> Para André Folloni, o direito socioambiental possui um caráter transdisciplinar, interdisciplinar e transversal porque transita por entre os vários ramos do direito, já que o dever constitucional de defesa e preservação do meio ambiente encontra-se espalhado por toda a Magna Carta, devendo ser interpretado sistematicamente (2013, p. 269).

Destarte, diante do contexto de defesa e garantia do meio ambiente, bem como promoção de práticas sustentáveis, o Estado Socioambiental assume responsabilidade inquestionável enquanto interventor das atividades econômicas, tendo por objetivo a persecução de políticas públicas em prol do bem ambiental, bem como da correção das falhas de mercado.

Nesse aspecto, comprovou-se que a utilização de tributos, em seu viés extrafiscal, apresenta-se como forma possível e eficaz no que se refere ao tratamento das questões ambientais.

Assim, a intervenção estatal, através de uma tributação fortalecida pela extrafiscalidade, permite a utilização de instrumentos tributários para além de sua finalidade arrecadatória, possibilitando melhorias na qualidade de vida ao desestimular condutas prejudiciais ao meio ambiente, mediante uma verdadeira harmonização dos interesses econômicos com a preservação do equilíbrio ecológico por meio do incentivo de adoção de processos voltados à comportamentos sustentáveis, com vistas à implementação da justiça social.

Logo, verificou-se a importância do Estado mediante a incorporação no domínio econômico de atitudes positivas que acabam por se refletir no direito tributário através da imposição de tributação diferenciada e de acordo com o impacto causado ao meio ambiente, de modo a tornar mais onerosa as atividades tidas como mais danosas à natureza, desestimulando-a ou mesmo promovendo o seu abandono (FOLLONI, 2013, p. 273).

Constatou-se que a extrafiscalidade pode servir como meio efetivo de proteção da natureza. Desta feita, o emprego de tributação ambiental mostra-se enquanto possibilidade viável para atingimento dos objetivos pertinentes a um desenvolvimento sustentável, sendo, pois, a tributação medida efetiva para a concretização da proteção e preservação do meio ambiente, mediante a reorientação de condutas influenciadas pelo caráter extrafiscal do tributo imantado por valores ambientais.

Averiguou-se, contudo, no que tange ao emprego da tributação ambiental no Brasil, a inviabilidade da criação de um imposto eminentemente ambiental, isto é, um imposto que possua como hipótese de incidência, uma motivação ambiental, a exemplo da degradação e poluição do meio ambiente. Assim, diante da inconveniência da implementação de uma tributação ambiental direta, surge a possibilidade de sua aplicação indireta, mediante a implantação de valores ambientais nos tributos já existentes através da extrafiscalidade e dos incentivos fiscais, como se pôde perceber, ainda que de forma breve, na utilização do II, IE, IR ICMS Ecológico e do IPTU verde.



Nesse sentido, comprovou-se que a construção de políticas de desenvolvimento sustentável pautadas na adoção de instrumentos econômicos e fiscais objetivamente direcionados à proteção e prevenção do meio ambiente, tornam-se medidas imprescindíveis à garantia da sadia qualidade de vida e da dignidade da pessoa humana. Afinal, “sabemos agora que o que nos une é muito mais importante que o que nos divide<sup>39</sup>.”

---

<sup>39</sup> Trecho extraído de uma Audiência Pública da CMMD, Ottawa, 26-27 de maio de 1986.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Gilson Cesar Borges de. **A extrafiscalidade na tributação ambiental: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável**. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Caxias do Sul, 2003.
- ARAUJO, Alana Ramos. **Conceito de meio ambiente no Direito brasileiro a partir da Lei n.º 6.938/81: do reducionismo legal e constitucional ao conceito jurídico complexo**. Tese (Doutorado). Universidade Federal da Paraíba, Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, 2019.
- AZEVEDO, Tânia Cristina. **Tributação municipal como incentivo ao desenvolvimento sustentável nas cidades: o caso do “IPTU VERDE” de Salvador**. 299 f. Tese (Doutorado) em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Social. Universidade Católica do Salvador - UCSAL, 2017.
- BARROS, Josieni Pereira de. **Tributação verde como instrumento internacional para implementação dos objetivos do desenvolvimento sustentável**. Tese (Doutorado). Universidade católica de Santos, 2018.
- BEZERRA, Pedro Ivo Soares. **Utilização dos Incentivos Fiscais como mecanismo para promover a sustentabilidade ecológica**. Revista da Faculdade de Direito, Belo Horizonte, n. 59, p. 307-336, jul./dez., 2011. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/171/157>. Acesso em 25 de fevereiro de 2020.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 10 novembro de 2019.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 20 de novembro de 2019.
- \_\_\_\_\_. **Lei n.º 6.938 de 31 de agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm). Acesso em: 10 de novembro de 2019.
- BATISTA, Bruno Domingues Viana. O reconhecimento do direito ao desenvolvimento sustentável. In: **Sustentabilidade ambiental: estudos jurídicos e sociais**. (Org. Belinda Pereira da Cunha, Sérgio Augustin). Caxias do Sul, RS: Educs, 2014, p. 301-316.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Crescimento e desenvolvimento econômico**. Disponível em: <http://bresserpereira.org.br/Papers/2007/07.22.CrescimentoDesenvolvimento.Junho19.2008.pdf>. Acesso em 20 de janeiro de 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental: Uma Abordagem Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASTILHO, Adriana Guedes de. Justiça ambiental e desenvolvimento: a relação entre equidade e sustentabilidade. In: **Sustentabilidade ambiental: estudos jurídicos e sociais**. (Org. Belinda Pereira da Cunha, Sérgio Augustin). Caxias do Sul, RS: Educus, 2014, p. 260-271.

CAVALCANTE, Denise de Lucena. Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)** [on line], 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf>. Acesso em 20 de fevereiro de 2019.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO (CMMD). Em busca do desenvolvimento sustentável. In: **Nosso futuro comum**. Editora da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1991.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. **Lusíada**. Direito e Ambiente, Lisboa, nº. 2/3, 2011. Disponível em: <http://revistas.lis.ulusiada.pt/index.php/lda/article/view/2142/2261>. Acesso em 10 de fevereiro de 2020.

DANTAS, Gisane Tourinho. **O IPTU verde como instrumento de efetividade da função socioambiental da propriedade privada urbana**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2014.

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

D'ISEP, Clarissa Ferreira Macedo. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário: teoria e prática**. 3. ed., rev., atual., ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. 30 anos de direito ambiental constitucional: a consolidação do direito ambiental brasileiro em proveito da dignidade da pessoa humana. **Revista Eletrônica OAB, RJ**. Edição Especial – Direito Ambiental, 2017. Disponível em: <http://revistaeletronica.oabrj.org.br/wp-content/uploads/2017/11/FIORILLO-Celso.-30-anos-de-direito-ambiental-constitucional-Celso-Fiorillo.pdf>. Acesso em 15 de janeiro de 2020.

FOLLONI, André. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 21, v. 110, mai/jun, p. 265-277, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

KÖLLING, Gabrielle Jacobi; MASSAU, Guilherme Camargo; DAROS, Maquiel. A solidariedade intergeracional: o caminho para garantir o meio ambiente saudável. **Revista Destaques Acadêmicos**, [S.l.], v. 8, n. 2, jun. 2016. ISSN 2176-3070. Disponível em: <<http://www.univates.br/revistas/index.php/destaques/article/view/1025>>. Acesso em: 15 de novembro de 2020.

JACCORD. Cristiane Vieira. **Tributação ambientalmente orientada**: instrumento de proteção ao meio ambiente. Disponível em: <[http://www.conpedi.org/manuel/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_cristiane\\_v\\_jaccound.pdf](http://www.conpedi.org/manuel/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_cristiane_v_jaccound.pdf)>. Acesso em 17 de fevereiro de 2020.

LEFF, Enrique. **A complexidade ambiental**. São Paulo: Cortez, 2003.

\_\_\_\_\_. Complexidade, racionalidade ambiental e diálogo de saberes. **Educação & Realidade**. v. 34(3), set/dez, 2009, p. 17-24. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/educacaoerealidade/article/view/9515>. Acesso em 10 de janeiro de 2020.

\_\_\_\_\_. Sustentabilidad y racionalidad ambiental: hacia “otro” programa de sociología ambiental. **Revista Mexicana de Sociología** 73, núm. 1 (enero-marzo, 2011): 5-46. México, 2011. Disponível em: [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0188-25032011000100001](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0188-25032011000100001). Acesso em 10/02/2020.

LEITE, José Rubens Morato. **Sociedade de Risco e Estado**. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Organizadores). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MIGUEL, Luciano Costa. Desenvolvimento sustentável: uma visão conciliadora para a concretização de um direito fundamental e um princípio da ordem econômica. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**. Brasília, v. 2, n. 2, p. 141-156, jul./dez., 2012. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/2068/pdf>. Acesso em 10 de janeiro de 2020.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco**: doutrina, jurisprudência, glossário. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Extrafiscalidade e meio ambiente**: o tributo como instrumento de proteção ambiental. Reflexões sobre a tributação ambiental no Brasil e na Costa Rica. Tese (Doutorado) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Programa de Pós-Graduação em Direito Público, 2011.

\_\_\_\_\_. **Tributação ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2014.

NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TORRES, Heleno Taveira (organizador). **Direito Tributário Ambiental**. Brasil: Malheiros Editores. 2005.

\_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos:** Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NÓBREGA, Felipe Crisanto M. **Estado, Mercado e Tributação:** normas tributárias indutoras e seus reflexos socioeconômicos sobre o subsetor da construção civil de edificações residenciais [Livro eletrônico]. Campina Grande: EDUEPB, 2017. Modo de acesso: Word Wide Web <http://www.uepb.edu.br/ebooks/>.

NUSDEO, Fábio. Economia do Meio Ambiente. In: **Curso Interdisciplinar de Direito Ambiental.** Arlindo Phillipi Jr. e Alaôr Caffé Alves (editores). Barueri, São Paulo: Manole, 2005, p. 193-213.

\_\_\_\_\_. Direito Econômico Ambiental. In: **Curso Interdisciplinar de Direito Ambiental.** Arlindo Phillipi Jr. e Alaôr Caffé Alves (editores). Barueri, São Paulo: Manole, 2005, p. 717-738.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PHILLIPPI JR, Arlindo; RODRIGUES, José Eduardo Ramos. Uma introdução ao Direito Ambiental: Conceitos e Princípios. In: **Curso Interdisciplinar de Direito Ambiental.** Arlindo Phillipi Jr. e Alaôr Caffé Alves (editores). Barueri, São Paulo: Manole, 2005, p. 03-26.

SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto **Direito tributário ambiental:** recursos hídricos e tributação. Barueri, SP: Manole, 2017.

SANTIAGO, Vanessa Aparecida Costa. **A Extrafiscalidade Ambiental como meio de efetivação do Desenvolvimento Sustentável.** Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de Santos, Programa de Mestrado em Direito, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Direito constitucional ambiental: constituição, direitos fundamentais e proteção do ambiente. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional.** São Paulo: Malheiros, 1995.

SILVA, Pedro Francisco da. **Tributação Ambiental:** normas tributárias imantadas por valores ambientais. Tese (Doutorado). Pontífica Universidade Católica de São Paulo, 2016.

SOUZA, Kelly Schaper Soriano de. **A defesa do meio ambiente na ordem econômica constitucional brasileira**: o direito por uma economia ecológica. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014.

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

TRISTÃO, Virgínia Talaveira Valentini. **Imposto Verde**: Um Tributo à Natureza. São Paulo: EAESP/FGV. 1999. 158 p. Dissertação (Mestrado). Curso de Pós-Graduação em Administração Pública e Governo, Área de Concentração: Planejamento e Finanças Públicas).

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

VARGAS, Jorge de Oliveira. O direito tributário a serviço do meio ambiente. In: **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, v. 06, n. 25, p. 62-75, out. – dez., 1998.