

---

# PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

**Itamar da Silva Santos Filho**

---

Doutor em Direito pela Universidad de Salamanca (Espanha).  
Mestre em Direito pela Universidade Candido Mendes (RJ).  
Professor da Universidade Estadual do Piauí (UFPI)  
Email: itamarssfilho@yahoo.com.br

**Paulo Rangel Araújo Ferreira**

---

Mestrando em Ética e Epistemologia pela Universidade Estadual do Piauí (UFPI).  
Graduação em Direito pela Universidade Estadual do Piauí (UFPI).  
Email: araujo\_rangel@hotmail.com

## RESUMO

O artigo aborda o estudo dos principais princípios jurídicos que fundamentam a tributação ambiental, enfatizando nas importantes dificuldades técnico-jurídicas que a implantação desses instrumentos fiscais implicam; assim como, nas estratégias jurídicas para superá-las, com a intenção de estabelecer meios tributários capazes de alcançar seus objetivos, que é: produzir efeitos positivos para o meio ambiente, além do meio ambiente é inerente as receitas para o Tesouro Público. Desde já, a preocupação atual da proteção ambiental é inerente a todo o sistema legal, a deste modo ordem legal-fiscal não pode permanecer insensível. Além disso, estudou-se a viabilidade legal de tais impostos e sua efetividade na preservação do meio ambiente. Tais imposições se apresentam como um meio para internalizar externalidades negativas. Através da pesquisa bibliográfica, se demonstra a complexidade dos problemas fiscais ambientais enfrentados, com o objetivo de averiguar uma solução para a problemática em questão. Conclui-se que o dever de contribuir, cujo fundamento é o princípio de solidariedade, se apresenta como um instrumento apropriado para a preservação do meio.

**Palavras chave:** Meio Ambiente; Tributação ambiental; Extrafiscalidade; Princípios fiscais; Capacidade econômica.

*FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF  
ENVIRONMENTAL TAXATION*

**ABSTRACT**

The paper deals with the study of the main legal principles that base environmental taxation, emphasizing the important technical and legal difficulties that the implementation of these fiscal instruments imply; As well as legal strategies to overcome them with the intention of establishing taxable means able to achieve its objectives, which are to produce positive effects for the environment, in addition to raising revenue for the Public Treasury. Of course, the current concern for environmental protection is inherent in the entire legal system, so the legal-fiscal order can not remain insensitive. In addition, the legal feasibility of such taxes and their effectiveness in preserving the environment were studied. Such impositions are presented as a means to internalize negative externalities. Through bibliographic research, it is demonstrated that the complexity of the environmental tax problems faced, with the objective of finding out how a solution to the underlined problem can be reached. It is concluded that the duty to contribute, whose foundation is the principle of solidarity, is presented as an appropriate instrument for the preservation of the environment.

**Keywords:** Enviroment; Enviromental tax; Extrafiscality; Tax principles; Pay principle.

## INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, o meio ambiente aparece como um problema global. Esta circunstância exige uma reflexão e, ao mesmo tempo, a adoção de medidas que corrijam os comportamentos humanos contrários à conservação ecológica.

A gravidade do problema faz com que a conservação do meio ambiente seja considerada como uma necessidade social, incorporando-se ao conjunto de preocupações políticas.

Então, dentro das opções políticas existentes para controle ambiental, temos o imposto como uma opção para a internalização de efeitos externos ambientais negativos. Sua função é a de carregar sobre agente econômico (empresa ou consumidor), que com sua atividade produz efeitos externos nocivos, custos equivalentes a tais externalidades; desta forma, se obrigaria a considerar, no seu raciocínio econômico, não apenas os custos internos, mas também os custos externos.

Da mesma forma, os advogados refletem as dificuldades que envolvem o estabelecimento de impostos ecológicos. Estas não são poucas, nem fáceis de resolver, mas tão poucos são impossíveis. Analisaremos a posição dos princípios fiscais em relação ao sistema de proteção ambiental.

### 1. O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE ADEQUADO

A Constituição Brasileira de 1988 trouxe no artigo 225<sup>1</sup>, o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado e ao dever fundamental de proteção do meio ambiente, tanto para o Estado quanto para os indivíduos. Governo e sociedade devem participar na proteção do meio ambiente para preservar os recursos naturais para as gerações atuais e futuras<sup>2</sup>.

1 *Artículo 225*. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

2 Enquanto a Constituição de Espanha de 1978 (CE) escolheu a proteção ambiental como o princípio orientador da política social e econômica, onde afirma: *Artigo 45.1*. Todos têm o direito de desfrutar de um meio ambiente adequado ao desenvolvimento da pessoa, bem como o dever de preservá-lo. 2. As autoridades públicas devem garantir o uso racional de todos os recursos naturais, a fim de proteger e melhorar a qualidade de vida e defender e restaurar o meio ambiente, apoiando-se na indispensável solidariedade coletiva. Além disso, no caso espanhol, a proteção do meio ambiente é referida pelo artigo 53.3 CE ao legislador: 53.3 O reconhecimento, o respeito e a proteção dos princípios reconhecidos no capítulo três informaram a legislação positiva, prática judicial e as ações das autoridades públicas. Eles só poderão ser reivindicados antes da jurisdição ordinária de acordo com as disposições das leis que os desenvolvem.

Observa-se que a proteção do meio ambiente aparece na configuração constitucional com novas diretrizes a serem incorporadas em todas as ações de um Estado de Direito Socioambiental (YARZA, 2012, p.371).

Assim, é possível sustentar que todos têm o direito fundamental às condições adequadas de viver em um ambiente de qualidade que permita uma vida com dignidade. Ou seja, existe um direito fundamental para o meio ambiente adequado?

A resposta a esta pergunta não é tão simples, porque estamos diante de uma nova preocupação no contexto jurídico e, muitos temem reconhecer o *status* de iusfundamental ao meio ambiente, com base na concepção dos direitos fundamentais em uma doutrina do positivismo legalista (Martinez, 1973, p.174).

O Tribunal Constitucional espanhol (TC) não reconhece esse direito como fundamental<sup>3</sup>, mas sim como um princípio orientador, onde “os tribunais devem assegurar o respeito pelo meio ambiente, sem dúvida, mas de acordo com aquilo que oferecem as leis que desenvolvem o preceito constitucional” (art. 53.3 C.E., SSTC 32/1983, base jurídica 2º, 149/1991, base jurídica 1º, y 102/1995, base jurídicos 4º - 7º).

A doutrina espanhola, em grande parte, comunga o posicionamento do TC, resume Piqueras (1993, p. 51):

Deste modo, situado no artigo 45.º CE, no seu contexto imediato, há que reconhecer, embora a sua eficácia e valor não sejam idênticos aos dos direitos fundamentais ou dos princípios gerais do artigo 9.3. A natureza do seu direito fundamental foi mantida devido à sua ligação teleológica com o artigo 10.1 CE. Em meu juízo, dada a localização do n.º 1 do artigo 45.º na Constituição e de acordo com o artigo 53.3 CE - que indica que os direitos reconhecidos sob o título “dos princípios orientadores da política social e econômica” a jurisdição ordinária de acordo com o que oferecem as leis que os desenvolvam “- com o artigo 53.2 CE -, é evidente que o direito ao meio ambiente não obteve a posição de direito fundamental em nossa Carta Magna.

Não parece apropriado na doutrina do TC espanhol não reconhecer a proteção do meio ambiente como um direito fundamental, já que o artigo 2 da Lei Orgânica 1/2008, de 30 de julho, estabelece que: “Em

<sup>3</sup> O Supremo Tribunal Federal do Brasil opina de forma diferente, onde afirma: A preservação da integridade do meio ambiente: a expressão constitucional de um direito fundamental da generalidade das pessoas. (ADI 3.540-MC, rel. min. Celso de Mello, julgamento em 1º-9-2005, Plenário, DJ de 3-2-2006.)

conformidade com o segundo parágrafo do artigo 10º da Constituição espanhola na seção 8 do artigo 1 do Tratado de Lisboa, as normas relativas aos direitos fundamentais e as liberdades que a Constituição reconhece serão interpretadas em conformidade com o disposto na Carta dos Direitos Fundamentais publicadas 14 de Dezembro de 2007 no Jornal Oficial da União Europeia “.

Uma vez que o artigo 37 da Carta supracitada elege a proteção do meio ambiente como direito fundamental<sup>4</sup>. E, no artigo 52.5<sup>5</sup>, coloca o desenvolvimento normativo como uma opção para que os Estados membros possam aplicar e proteger os princípios descritos na Carta e não como condição de proteção judicial como apresenta a Constituição da Espanha.

A Espanha ratificou desde 27 de abril de 1997, o Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, onde declara no seu preâmbulo que os Estados Partes no Pacto reconhecem que os direitos nele definidos derivam da dignidade inerente à pessoa humana<sup>6</sup>.

Por fim, a própria Constituição espanhola no seu artigo 10 estabelece a dignidade da pessoa como um direito fundamental, e reconhece que as normas, relativas aos direitos fundamentais e as liberdades abordadas na Constituição, serão interpretadas de acordo com a Declaração Universal dos Direitos Humanos e os tratados e acordos internacionais sobre os mesmos assuntos ratificados pela Espanha. Diante de todo esse caminho legislativo, não há como negar a natureza e o alcance do direito fundamental à proteção ambiental.

Para estabelecer a identidade do meio ambiente como um direito fundamental deve-se mudar a lente do observador. Robert Alexy (2007, p.392) propõe uma natureza mais complexa ao direito ambiental:

---

4 ARTIGO 37.- Proteção ambiental: Nas políticas da União, um alto nível de proteção do meio ambiente e a melhoria da sua qualidade serão integrados e garantidos, de acordo com o princípio do desenvolvimento sustentável.

5 ARTIGO 52.5 As disposições desta Carta contendo princípios podem ser implementadas por meio de atos legislativos e executivos adotados pelas instituições, órgãos e organismo da União, e por atos dos Estados Membros quando aplicam o direito da União no exercício de seus respectivos poderes . Eles só podem ser invocados perante um tribunal no que diz respeito à interpretação e revisão da legalidade desses atos.

6 O artigo 12º do Pacto dispõe: 1. Os Estados Partes no presente Pacto reconhecem o direito de todos ao gozo do mais alto padrão possível de saúde física e mental. O Pacto, a fim de garantir a plena eficácia deste direito, deve incluir... (b) melhoria em todos os aspectos da higiene ocupacional e ambiental;

O direito fundamental ao meio ambiente responde melhor a aquilo que antes era chamado de “direito fundamental como um todo”. Consiste em um conjunto de posições de tipos muito diferentes. Assim, aqueles que propõem o estabelecimento de um direito fundamental ao meio ambiente ou sua interpretação das disposições existentes de direito fundamental podem, por exemplo, incluir neste conjunto ou conjunto de posições, um direito para que o Estado omita certas intervenções no ambiente (direito de defesa), um direito para que o Estado proteja o titular do direito fundamental contra intervenções de terceiros que prejudiquem o meio ambiente (direito de proteção), um direito que o Estado permite ao titular do direito participar nos procedimentos relevantes (direito a um procedimento) e um direito para que o próprio Estado empreenda medidas factuais para melhorar o meio ambiente (direito a um serviço factual).

Morales (2012, p.554) argumenta que, a medida que as mudanças climáticas e outros inimigos do meio ambiente têm mostrado o seu pior lado, alguns dos conteúdos do artigo 45 CE começaram a se mover, impulsionados pela jurisprudência, em direção ao âmbito da fundamentalidade, em busca de uma eficácia direta que carece este preceito em relação aos direitos fundamentais reconhecidos pelo sistema jurídico.

Ariño (2003, p. 173-174) completa que o direito de desfrutar de um ambiente adequado se converteu em um direito fundamental a proteger. Assim se reconhece na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, ou na própria jurisprudência de Estrasburgo, reconhecendo os direitos ambientais como uma nova geração de direitos humanos. Não há dúvida, portanto, de que, com esta linha de jurisprudência de Estrasburgo, um verdadeiro direito fundamental está sendo construído para desfrutar de um ambiente adequado, cada vez mais crucial para garantir a saúde das pessoas em uma sociedade na qual, até agora, o bem-estar foi medido em termos exclusivamente monetários.

Podemos concluir que a proteção do meio ambiente se projeta nos domínios dos direitos fundamentais, uma vez que está diretamente conectado com a dignidade da vida individual e coletiva.

## **2. OBJETIVOS E TÉCNICAS FISCAIS DE INTERVENÇÃO AMBIENTAL**

O Estado tem a responsabilidade de manter um ambiente ecologicamente equilibrado, a entidade pública deve usar políticas

públicas eficientes para combater o uso indevido de recursos naturais. Assim, uma política fiscal se converte em um instrumento vinculado à manutenção de bens ambientais<sup>7</sup>.

O objetivo dos impostos “*verdes*” não é punir, mas sim, incentivar os agentes econômicos a reduzir a demanda de atividades potencialmente poluentes e / ou a substituição de produtos com alta intensidade poluente por outros bens mais compatíveis com a preservação do meio ambiente (SIERRA, 2015, p. 21)<sup>8</sup>.

Para atingir esses objetivos através do sistema tributário, existem técnicas fiscais de intervenção ambiental que se concretizam através do estabelecimento de impostos, seja com a ajuda de isenções, como também através da redistribuição entre pessoas públicas de Receita fiscal gerada pela defesa e melhoria do meio ambiente (VILLAREAL, 2013, p. 102).

A tributação ambiental baseou-se na tentativa de obter recursos pecuniários dos poluidores para atender às despesas de reparação do Estado. O poluidor paga de acordo com a quantidade e qualidade das descargas emitidas. Isso significou ao mesmo tempo, o estabelecimento de um incentivo para não poluir, o que aumentará à medida que a quantidade de degradação aumentar (STERLING, 2002, p. 155-156)<sup>9</sup>.

Assim, a base dos impostos ambientais é constituída pela ligação entre o dever de contribuição e a obrigação dos poderes públicos de proteger o meio ambiente; enquanto seu objetivo é redistribuir os custos ambientais entre os sujeitos envolvidos na degradação deste em benefício da comunidade para desfrutar de um ambiente saudável e de bem-estar.

Além disso, as técnicas tributárias de intervenção estatal também podem desempenhar uma função estimuladora daqueles

7 Deve-se notar que as medidas fiscais a favor da proteção ambiental não são os instrumentos jurídicos mais apropriados para esta função, têm o caráter complementar, isto é, procura que os agentes sociais respeitem o entorno natural através de invenções financeiras ou a imposição de tributos. Os instrumentos administrativos, civis, penais e de direito internacional são as chaves para a manutenção do meio ambiente adequado.

8 Sierra considera que: A reforma fiscal verde que segue a teoria do duplo dividendo se trata de implementar impostos diferentes sobre a energia e as atividades poluentes, com o duplo objetivo de, por um lado, incentivar comportamentos favoráveis à melhoria da qualidade ambiental e, por outro, obter maior eficiência econômica através de uma arrecadação adicional com capacidade para reduzir a carga tributária sobre o fator trabalhista através de uma redução das contribuições sociais.

9 Sterling expõe de forma muito didática: a escola de bem-estar, liderada por Pigou, defendeu a tese de que os efeitos externos negativos produzidos para a sociedade por um empresário que gerava poluição tinham que ser internalizados por este mesmo empresário; ele deveria adicionar aos seus custos de produção privados, seja o pagamento de compensação ou o fardo de um montante igual à diferença entre os custos privados e sociais da produção gerada por ele, subestimado indevidamente por não levar em consideração os danos sofridos por certos indivíduos ou pela coletividade como um todo.

comportamentos que são ótimos para o meio ambiente. O legislador está plenamente consciente da importância das medidas fiscais para encorajar comportamentos que são totalmente respeitosos ao meio ambiente e desencorajar aqueles que se opõem a ele.

A técnica é concretizada na provocação de um efeito de alívio de impostos, total ou parcial, em relação aos impostos estabelecidos. Seu objetivo é incentivar a incorporação de tecnologia “limpa”, mecanismos de depuração (GONZÁLEZ, 2008, p.1134). Eles também são direcionados para situações em que os custos financeiros a serem assumidos pelos sujeitos poluidores são muito altos, ou bem, se trata de incentivar a pesquisa tecnológica ambiental (PICHOT, 1994, p.32) <sup>10</sup>.

Outra técnica fiscal ambiental é a redistribuição de uma parcela das receitas tributárias entre entidades públicas, devido à adoção de políticas públicas ambientais voltadas a proteção e conservação. Representa um símbolo da justiça econômica no momento em que os serviços ambientais prestados são valorizados, remunerando este serviço. A distribuição dos recursos financeiros do Estado deve primar pela eficiência que pode ser alcançada por meio de mecanismos de incentivo destinados a priorizar a melhoria dos indicadores socioambientais e, conseqüentemente, uma redistribuição mais equitativa das receitas públicas (SCAFF, 2005, p. 746).

Logo, esses mecanismos tributários se caracterizam como relevantes instrumentos para que os direitos fundamentais ao meio ambiente se resultem adequados, possibilitando uma consolidação do desenvolvimento sustentável e melhora da qualidade de vida.

### **3. PRINCIPIOLOGIA DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

Para o trabalho foram selecionados os princípios gerais do Direito Tributário, bem como a imposições ambientais específicas, que em conjunto justificam o Direito Tributário Ambiental.

A fiscalização ambiental é baseada no dever de contribuir e, claro, também encontra nele seus limites. Da configuração legal do dever de contribuição, está associada a outros limites que são os princípios que determinam a configuração legal das medidas fiscais ambientais que serão abordadas a seguir.

---

<sup>10</sup> Pichot assinala que: talvez existam circunstâncias em que se justifique a ajuda financeira, em particular para cobrir despesas de pesquisa e desenvolvimento (P & D) em medidas de controle de poluição ou tecnologias limpas. A realização de pesquisas sobre novas vai manifestamente na direção da busca pelo bem público.



### 3.1 Capacidades econômica como limite para a tributação ambiental

O princípio da capacidade econômica é inspirado pela ordem natural das coisas: onde não há riqueza é inútil impor impostos. No entanto, a sua formulação legal, não serve apenas para preservar a eficácia da lei tributária, além disso, deseja proteger o contribuinte, evitando uma tributação inadequada sobre a sua capacidade de pagamento que, conseqüentemente, comprometa os seus meios de subsistência ou o livre exercício de liberdade econômica e de outros direitos fundamentais.

Então, o imposto não é um mero fornecimento de recursos que os particulares são obrigados a realizar para a entidade pública, em acatamento ao poder de imposição que este exerce. A imposição é uma verdadeira instituição jurídica, que há de consistir em uma prestação *justa* (BUJANDA, 1963, p. 182-183).

A capacidade econômica vincula o legislador ordinário em um duplo sentido: a) De um lado, em um sentido positivo, todo aquele que possui determinado nível de capacidade econômica deverá contribuir, o que obriga a classificar como eventos tributáveis todas as situações indicativas dessa capacidade econômica. Será necessário combinar o aspecto subjetivo da capacidade econômica (qualquer sujeito que tenha um determinado nível de capacidade econômica deverá contribuir) com seu aspecto objetivo ou dimensão (tributação de todos os atos revelando essa capacidade); (b) Por outro lado, no seu sentido negativo, o princípio de capacidade econômica impede que situações que não sejam indicativas dessa capacidade possam se submeter à tributação. Com isso, queremos dizer que basta que a situação escolhida como fato tributável seja geral e presumivelmente indicativa de capacidade econômica (GIARDINA, 1961, p. 438) <sup>11</sup>.

Assim, a tributação ambiental visa proteger o meio ambiente através da atuação do dever de contribuir. Uma construção jurídica tributária que dispensa as exigências da justiça quanto ao dever de contribuição aumenta o risco de desnaturar o instituto tributário (GONZALEZ, 1987,

---

<sup>11</sup> Giardina ressalta que: a capacidade econômica pode ser falada em dois sentidos, em paralelo, capacidade econômica absoluta e capacidade econômica relativa. *A capacidade econômica absoluta* refere-se à existência de capacidade, a capacidade abstrata de atender a tarifas públicas. Em primeira instância – criação da norma fiscal - é necessário definir quem são os sujeitos com capacidade econômica e, para isso, será necessário determinar quais fatos ou que situações são as que indicam a existência da capacidade econômica. Aqueles que lideram esses fatos indicativos da capacidade econômica serão os sujeitos que deverão contribuir. *A capacidade econômica relativa* é absoluta e, tem como objetivo delimitar o grau de capacidade. *O quantum*. Opera, portanto, no momento da determinação da cota.

p. 671)<sup>12</sup>. A doutrina discorda em relação à observância do princípio da capacidade econômica sobre tributação extrafiscal. Alguns afirmam que a incidência desse princípio não é possível, enquanto outros compartilham da idéia de buscar a compatibilidade dos institutos (COELHO, 2009, p. 89)<sup>13</sup>.

Klaus Tipke e Douglas Yamashita afirmam que (2002, p. 62):

Assim, se o propósito extra-fiscal de certos tributos ou regras fiscais consiste em equilibrar a balança comercial, penalizando o poluidor, desencorajando o tabagismo ou o alcoolismo, ou encorajando a contratação de pessoas com deficiência física, esses impostos em parte deixam a área da Lei Tributária para invadir a Direito Econômico, Direito Ambiental, Direito da Segurança Social, Direito do Trabalho, em que não faz sentido falar em justiça tributária e princípio da capacidade de contribuir. Nestes casos, é outro tipo de justiça: justiça social. Por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos impostos com finalidade extrafiscal, que, no entanto, têm a sua constitucionalidade controlada pelo princípio da proporcionalidade.

Em sentido contrário, Juan Lapatza explica que a manutenção da despesa pública permite que o legislador estabeleça impostos, para fins diferentes da cobrança puramente arrecadatória com fins extrafiscais, sempre que se respeitem os requisitos mínimos do princípio da capacidade e que tais fins estejam protegidos pela Constituição (LAPATZA, 2000, p. 188).

A utilização do imposto como instrumento de política ambiental deveria pressupor como condição de legitimidade, a capacidade poluente, logo a capacidade de contribuição está vinculada à finalidade da tributação (ROSEMBUJ, 1995, p. 245).

Corroborando com este entendimento, a jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol (1987, p.13) indica que:

---

12 Gonzalez alerta que: Toda instituição e, portanto, também o sistema tributário, devem ser analisados não apenas em termos de sua estrutura e propósitos específicos, mas também de acordo com os orçamentos constitucionais globalmente considerado, isso não pode levar à compreensão de que o tributo pode ser distorcido de tal forma que se torne uma sanção, pois seria tanto quanto retornar ao momento em que o tributo era uma instituição odiada, em detrimento de seu papel atual: contribuem direta ou indiretamente para o financiamento da despesa pública.

13 Sacha Calmon considera que la extrafiscalidad es incompatible con la capacidad contributiva. Para él no habría que hablarse en extrafiscalidad sin que hubiese la exacerbación de la tributación, justamente por la utilización de los tributos con vista a lograr resultados distintos de la simple recaudación.

É constitucionalmente admissível que o Estado e as Comunidades Autónomas no âmbito de seus poderes estabeleçam impostos que, sem ignorar ou contrariar o princípio da capacidade econômica ou do pagamento, respondam principalmente a critérios econômicos ou sociais orientados para o cumprimento de fins ou para a satisfação de interesses públicos que a Constituição defende ou garante.

O fato de que a tributação ambiental busca outros fins que não a simples arrecadação<sup>14</sup>, não autoriza a remoção da capacidade econômica (NABAIS 1997: 629). O caráter extrafiscal de um imposto não modifica ou altera de modo algum a matéria tributável imposta por ele, que deve indicar um sinal de riqueza (ORTEGA, 2008, p.105). Consideramos que a capacidade de pagamento deve ser respeitada a todo o momento, caso contrário, as regras extrafiscais estariam autorizadas a confiscar e a imposição do mínimo existencial.

### 3.2 Princípio da igualdade contributiva

O mais importante dos valores que traz consigo uma coletividade política é a igualdade. Sua afirmação só foi possível após o colapso da antiga ordem política, com a Revolução Francesa que se converteu em uma das principais exigências dos revolucionários liberais (VIDA, p. 2004, 84-85). A Constituição espanhola em seu primeiro artigo consagra a igualdade como valor supremo, distinguindo a doutrina entre uma igualdade material (artigo 9.2 CE) e uma igualdade formal (artigo 14.º CE), a igualdade fiscal especificada no artigo 31.1 da CE.

A igualdade sob um prisma fiscal impede que o sistema tributário seja considerado injusto na distribuição dos encargos fiscais e impõe que todos os cidadãos tenham a obrigação de pagar impostos de acordo com a capacidade econômica, que é quantificada de acordo com o princípio da proporcionalidade (ROJO, 2012, p. 69)<sup>15</sup>.

Os critérios de definidores da igualdade tributária na doutrina do

---

14 Nabais afirma: Nem toda a tributação ecológica ou ambiental se configura como (verdadeira) extrafiscalidade. Desde logo e antes de mais, porque a atual preocupação da defesa do ambiente é inerente e atravessa todo o ordenamento jurídico, a ela não sendo por conseguinte insensível o próprio ordenamento jurídico-fiscal. Pelo que também à generalidade dos impostos não passa, nem pode passar, despercebida esta “tonalidade” ecológica do direito. Depois, não está excluída a hipótese, de resto já mencionada, de verdadeiros impostos ecológicos fiscais em que domina a finalidade financeira.

15 Rojo ensina: o princípio da igualdade se opõe à discriminação no tratamento de situações que podem ser consideradas as mesmas. Isso não impede a lei de estabelecer tratamento desigual baseado em critérios objetivos e suficientemente razoáveis.

TC espanhol são esclarecedores, vejamos a partir STC sentença 76/1990, de 26 de abril de 1990:

a) nem toda desigualdade de tratamento na lei é uma infração do art. 14 da Constituição, mas que essa violação é produzida apenas por essa desigualdade que introduz uma diferença entre situações que podem ser consideradas iguais e que carecem de justificativa objetiva e razoável; (b) o princípio da igualdade exige que a pressupostos legais iguais se apliquem consequências jurídicas iguais devendo ser considerados iguais dois pressupostos, quando a utilização ou a introdução de elementos diferenciadores seja arbitrária ou faltem de careçam de fundamento racional; c) o princípio da igualdade não proíbe o legislador de qualquer desigualdade de tratamento, com exceção das desigualdades artificiais ou injustificadas por não estarem fundamentadas em critérios objetivos e suficientemente razoáveis de acordo com critérios ou juízos de valor geralmente aceitos; (d) Finalmente, para que a diferenciação seja constitucionalmente lícita, não basta que o ocorrido esteja de acordo com a igualdade buscada, mas também é indispensável que as consequências legais resultantes de tal distinção sejam adequadas e proporcionadas para esse fim, então que a relação entre a medida adotada, o resultado produzido e o objetivo pretendido pelo legislador, superem um julgamento de proporcionalidade no assento constitucional, evitando resultados particularmente pesados ou desmedidos.

No entanto, uma desigualdade fiscal pode ocorrer devido ao uso extrafiscal de impostos, sempre e quando esta tenha uma justificativa válida, no qual em nosso estudo é justificado pela defesa do meio ambiente. Cabe acrescentar que as diferenças entre a tributação ambiental e as entidades fiscais não violam a igualdade, a menos que sejam claramente discriminatórias e não encontrem sua justificativa em outros princípios constitucionais (PRIETO, 2008, p. 73).

### 3.3 Progressividade

O princípio da progressividade também é um requisito direto do princípio da justiça, como se desprende do artigo 31. ° CE<sup>16</sup>. Entende-se por progressividade a característica de um sistema fiscal segundo o qual, à medida que a riqueza de cada sujeito aumenta, a contribuição aumenta

---

16 Não há referência à progressividade na Constituição brasileira como um princípio geral do sistema tributário, mas está expressamente vinculado aos princípios de relatório do imposto sobre o rendimento (artigo 153, §2, I); Imposto de propriedade rural (artigo 153, § 4) e; Imposto sobre propriedade urbana (artigo 156, § 1, I).

em proporção ao aumento da riqueza (ROJO, 2012, p.72). Este princípio busca desenvolver a capacidade econômica e a igualdade ao adicionar novas forças ao caráter redistributivo do sistema tributário (ESEVERRI, 2011, p. 43).

A progressividade não é algo específico para cada tributo, é algo característico do sistema tributário, de modo que ao estudar a progressividade deve-se estudá-la sobre todos os formulários fiscais que se enquadram o sujeito passivo<sup>17</sup>. De fato, se a progressividade não fosse exigível unicamente do conjunto do sistema fiscal, quase todos os impostos existentes na atualidade seriam inconstitucionais, porque de todos eles o IRPF pode-se dizer que seja - ao menos em boa medida - um imposto progressivo, logo a tributação indireta é inadequada para a aplicação deste princípio (AVILES, 2007, p. 76).

No entanto, a existência de vários tipos de taxas dentro dos impostos indiretos, principalmente no IVA, produz uma espécie de “progressividade qualitativa” (ORTEGA, 2013, p. 54-55). Nesse sentido, dentro da tributação ambiental é essencial a existência da chamada progressividade qualitativa, isto é, que preveja taxas mais elevadas para aqueles consumos de bens ou serviços com maior impacto ambiental. A técnica consiste em estabelecer baixas taxas de imposto para atividades e consumo normais, e ir aumentando esse tipo de imposto conforme a atividade ou o consumo abandona as margens da racionalidade jurídica.

A justiça fiscal nos impostos ambientais exige que o sujeito poluidor pague mais, e que cada unidade de poluição que é adicionada sofra tipos de tributação progressivamente superiores aos das unidades anteriores. Em síntese, o princípio da progressividade também deve ser considerado como um instrumento para servir o propósito extra-fiscal de proteção ao meio ambiente; quanto maior seja a capacidade de poluição, mais progressivos serão os elementos que configuram a dívida tributária.

---

17 O Tribunal Constitucional no Julgamento da *Sentença 27/1981, de 20 de julho, Fundamento Jurídico 4*, ressalta que: embora uma definição válida do que deve ser entendido como justo, para fins fiscais, seria uma tarefa que vá além da abordagem que temos aqui, o que não pode ser ignorado é que o legislador constituinte deixou claro que o sistema justo que é proclamado não pode ser separado, em nenhuma circunstância, do princípio da progressividade ou do princípio da igualdade. É por isso que - porque a igualdade reivindicada aqui está intimamente ligada ao conceito de capacidade econômica e ao princípio da progressividade - por isso não pode ser, a esses efeitos, simplesmente trazido de volta aos termos da arte. 14 da Constituição: uma certa desigualdade qualitativa é indispensável para entender esse princípio. Precisamente, aquele que é realizado pela progressividade global do sistema fiscal em que incentiva a aspiração à redistribuição da renda.

### 3.4 Princípios do Direito Tributário

Em primeiro plano, desde uma perspectiva democrática, a reserva de lei é baseada na exigência de auto-imposição ou consentimento dos impostos (“*nullum tributum sine lege*” ou (“*no taxation without representation*”), segundo a qual as autoridades públicas não podem exigir unilateralmente para os cidadãos (nem estes serão obrigados) o pagamento de qualquer benefício patrimonial e público se, anteriormente, não houver sido consentido nem regulamentado por normas legais superiores que emanam de representantes políticos legítimos<sup>18</sup>.

No âmbito da liberdade e da propriedade, o regulamento pela lei dos impostos consiste em preservar a unidade do sistema legal para garantir igualdade básica ou tratamento uniforme para os contribuintes<sup>19</sup>.

Ademais, o princípio da legalidade nas questões fiscais está relacionado com o princípio da segurança jurídica, a certeza da lei permite que os contribuintes conheçam com precisão a extensão das suas obrigações tributárias e as conseqüências que podem derivar da sua conduta (MADRIGAL, 1998, p. 44). Por fim, a legalidade como modo de organização do poder, afinal, como um sistema de distribuições de competências concretizadas na esfera político-constitucional (ALONSO, 1999, p.101). Agora, podemos levantar questões que possam surgir na reserva de lei em questões ambientais.

O meio ambiente é objeto de um dever de proteção fundamental de um grau constitucional confiado às autoridades públicas e aos indivíduos. Para cumprir esta carga coletiva se supõe um custo econômico para o Estado. O fundamento constitucional deste tipo de tributação reside, precisamente, na necessidade ou dever dos indivíduos de buscar proteção do meio ambiente. Essa exigência é especialmente urgente para aqueles que, como resultado de suas atividades empresariais geram fatores especiais de poluição, o que supõe que o custo das medidas de proteção ambiental deve ser assumido por esses agentes econômicos (LÓPEZ, 2008, p. 141).

---

18 *Sentença do Tribunal Constitucional n. 185/1995 (fundamento jurídico 3)* indica que: o princípio da legalidade em questões fiscais corresponde na sua essência à velha ideia, cuja origem remonta à Idade Média, para garantir que os benefícios que os particulares satisfaçam as entidades públicas sejam previamente aceitos pelos seus representantes; a reserva de lei é configurada como garantia da autodeterminação da comunidade sobre si mesma e, em última análise, como garantia da liberdade patrimonial e pessoal do cidadão (STC 19/1987).

19 *STC n. 19/1987 (ff 4º)* Afirma: Esta garantia de auto-disposição da comunidade em si mesma, que na Lei Estadual é codificada (artigo 133.1), também é, em nosso estado constitucional democrático, como destacamos acima, uma conseqüência da igualdade e por essa razão preservação da paridade básica de posição de todos os cidadãos.

Outra inquietude no plano de regulamentos de proteção ambiental está em determinar os limites de jurisdição das finanças públicas, ou seja, determinar o poder do imposto sobre questões ambientais entre as autoridades fiscais. O problema existe, principalmente, devido à existência uma disputa concorrente entre os órgãos públicos em questões ambientais e à ausência de uma clara repartição de eventos tributáveis entre entidades fiscais, para que eles possam desenvolver com segurança a tributação ambiental correspondente (GONZALEZ, 1980, p. 378; MAGALHÃES, 2003, p.148). A delimitação material do poder de tributação ambiental não representa grandes dificuldades, uma vez que estaria ligada ao âmbito territorial dos interesses ambientais a serem protegidos (FERNÁNDEZ, 2011, p. 22).

### 3.5 Princípio “poluidor-pagador”

Este princípio aparece pela primeira vez no cenário jurídico, em uma Recomendação da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre os princípios orientadores relativos aos aspectos econômicos das políticas ambientais internacionais, de 26 de maio de 1972: o poluidor deve suportar os custos da execução das medidas decididas pelas autoridades públicas para alcançar um estado aceitável do meio ambiente. Em outras palavras, o custo de tais medidas deve refletir-se no custo de bens e serviços que causam poluição por meio de sua produção e / ou consumo. Cada medida não será acompanhada de subsídios que criem distorções significativas no comércio internacional e investimento, a União Européia o adotou como o núcleo de sua política ambiental<sup>20</sup>.

Deve salientar-se que tal princípio não concede uma licença para poluir, ou seja, não permite que quem esteja disposto a pagar, possa contaminar. O que prossegue é que os custos envolvidos na prevenção e combate à poluição são assumidos e resolvidos por quem o produz, e não pela coletividade social como um todo. O fato de que “poluidor pagador” traduz, em suma, o dever de proceder à internalização de externalidades ambientais negativas (MOLINA, 2008, p. 188).

20 O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no seu Título XX, “Ambiente”, artigo 191.2: A política da União no domínio do ambiente deve procurar um nível de protecção, tendo em conta a diversidade das situações existentes nas diferentes regiões da União. Será baseado nos princípios de cautela e ação preventiva, sobre o princípio da correção de ataques ao meio ambiente, de preferência sobre a própria fonte e sobre o princípio do poluidor-pagador. No Brasil, o princípio é positivado no artigo 4º, VII, da lei de Política Nacional do Meio Ambiente, Ley n. 6.938/1981: Art 4º - A Política Nacional de Meio Ambiente deverá: [...]; VII - impor ao poluidor e ao predador a obrigação de recuperação e.

Um imposto ambiental estabelecido de acordo com as diretrizes estritas do princípio em questão pode levar, devido à sua complexidade, a dificuldades significativas de implementação, principalmente a definição de sua estrutura subjetiva.

Logo, os sujeitos do imposto ambiental devem ser aquela pessoa, física ou jurídica que desempenha a atividade degradante do ambiente natural <sup>21</sup>. O sujeito poluidor, portanto, se identificaria com qualquer um dos seguintes agentes: produtor de atividades poluentes, consumidor de produtos contaminantes ou proprietário de bens patrimoniais com os quais a atividade poluente é realizada (GUZMÁN, 2005, p. 537).

No entanto, esta configuração ideal do sujeito tributado como poluidor nem sempre é tecnicamente possível, já que nem sempre é viável articular como um elemento objetivo do imposto uma atividade degradante do meio ambiente. Nesse sentido, analisaremos três situações que parecem relevantes para nós: em primeiro lugar, a tributação das produções poluentes que resultam em produtos não poluentes; em segundo lugar, o imposto sobre o consumo de poluentes cuja origem se encontra em um processo de produção não poluente; em terceiro lugar, a avaliação dos casos em que existe um processo de produção poluente que resulta em produtos poluentes (MORO, 1998, p. 256-266).

No primeiro caso, o contribuinte é responsável pela atividade econômica poluente. No entanto, a questão que se coloca nestes casos diz respeito ao deslocamento econômico da quota por parte do contribuinte de direito aos consumidores desses produtos conhecidos como contribuintes de fato. Portanto, terá que ser a própria resposta do mercado que responda à ao deslocamento econômico do imposto pelo produtor. Esta resposta deverá ser alcançada através de uma menor demanda por esses produtos. O “contribuinte de fato” terá a oportunidade de enfrentar sua responsabilidade indireta na existência de tal produção de poluentes, mesmo que economicamente (AGUILAR, 1995, p. 17).

Em segundo lugar, o imposto sobre o consumo de um produto (gastos) torna um poluente cuja origem se encontra em um processo de produção não poluente. Conseqüentemente, o contribuinte deveria ser, no sentido lógico, o consumidor final, uma vez que o último é aquele que

21 No entanto, o contribuinte deve cumprir a dupla condição de produtor da atividade poluente e detentor da força econômica envolvida em tal atividade. Desta forma, se ambas as qualidades não coincidem com o imposto obrigatório não podem falar de contribuinte. Se um sujeito exerce uma atividade poluente, mas não o faz no contexto de uma atividade econômica, ou como consequência da posse de um patrimônio, não há lugar para considerá-lo contribuinte de um imposto ambiental.



realiza a operação de degradação ambiental, além de manifestar, embora indiretamente, a força econômica tributada (GARCÍA, 1999, p. 174 ). No entanto, existe, geralmente uma impossibilidade técnica de criar um tributo que impõe diretamente o consumo, uma vez que é muito difícil identificar e controlar as situações fiscais, bem como os seus realizadores. A chave para superar a disfunção produzida é a técnica de tradução legal da cota fiscal (AYALA, 1995, p. 95).

O terceiro dos problemas levantados é o relativo à tributação de situações que implicam uma produção poluente que dê lugar a produtos cujo consumo seja degradante para o meio ambiente. Em uma definição ideal, a carga tributária deveria recair tanto sobre o produtor quanto para o consumidor, uma vez que ambos são responsáveis pela degradação ambiental. A chave é mais uma vez na técnica de tradução legal da cota fiscal. No entanto, essa articulação incorre no problema: dá ao produtor o direito à repercussão da cota. Este ficaria livre da carga tributária. E esta situação não só produz uma violação do princípio do “poluidor-pagador”, como da expectativa de incentivo do tributo, em relação ao comportamento do produtor. Portanto, a solução, em nossa opinião, é concretizada no reconhecimento do produtor como contribuinte de um direito de transferência legal da cota, mas apenas parcial. Desta forma, a cota fiscal seria compartilhada entre os dois poluidores (MORO, 1998, p.273). Diante de tantas dificuldades técnicas e tributárias na determinação do contribuinte tributável, é necessário levar em consideração, o aviso de Molina (2008, p.206): a verdadeira reforma fiscal ecológica deve ser realizada introduzindo o princípio do poluidor-pagador no sistema fiscal e não convertendo o sistema tributário em uma floresta de impostos indiretos.

### 3.6 Princípios da proibição do efeito confiscatório dos tributos

Por meio do princípio da não confiscação, é possível avaliar se a tributação dos ativos econômicos do contribuinte é legítima ou não, ou seja, delimita o limite para a ação redistributiva do Estado. Um tributo, *per se*, não será identificado nunca com a instituição do confisco em sentido estrito, mas pode acontecer que a carga tributária, se a concorrência de impostos sobre o mesmo assunto produzir um fardo de tal forma que diminua em certa proporção seu patrimônio, tenha efeitos confiscatórios, que é precisamente aquilo que a Constituição procura evitar<sup>22</sup>.

22 O Supremo Tribunal Federal do Brasil entende que: A caracterização do efeito confiscatório

No entanto, é fácil determinar o limite superior do confisco, já que será todo o patrimônio afetado (ESPADAFOR, 2008, p.33)<sup>23</sup>. Surgem dificuldades ao estabelecer o limite inferior, ou seja, o ponto em que os efeitos confiscatórios começam a surgir (GALCERÀ, 2010, página 15)<sup>24</sup>.

O estabelecimento de novos impostos ambientais pode afetar o máximo tributável do contribuinte ao supor um aumento na carga tributária. Assim, nos encontramos diante de dois valores constitucionais em conflito: o princípio da proteção ambiental versus o limite do alcance confiscatório dos encargos fiscais.

Professor Chico de la Cámara (2008, p.180) propõe que a solução desse conflito seja resolvida com base no controle da proporcionalidade<sup>25</sup>, o tributo deve ser idôneo, necessário e proporcional ao objetivo perseguido (proteção ambiental). Assim, não resulta idôneo aquele essa tributação cujo aspecto material do evento tributável (poluição ambiental) não está diretamente relacionado à base tributável e que, por sua vez, é ajustado a fatores externos de riqueza. A implementação de impostos ambientais é necessária para corrigir a poluição ambiental, para que possam ser aplicadas de forma complementar para obter o resultado mais ideal e eficiente na proteção ambiental. E a proporcionalidade em seu *stricto sensu* exige o cumprimento dos limites tributáveis mínimos e máximos que constituem uma garantia do direito à propriedade privada.

---

pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (...). O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa. RE 448.432-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, DJE de 28-5-2010.

23 Uma primeira aproximação à determinação dos efeitos confiscatórios nos permite afirmar que, para um imposto (ou uma acumulação de impostos sobre o mesmo rendimento) a ser considerado constitucional, existe um limite, pelo menos, de 100%.

24 Assim, no Julgamento do Tribunal Constitucional alemão de 22 de junho de 1995, foi feita uma aproximação quanto ao local onde a fronteira ou o limite que a carga tributária não deveria passar. O Tribunal Superior alemão sublinhou que a tributação não pode afetar a substância dos activos ou exceder um limite de aproximadamente metade dos rendimentos.

25 O Supremo Tribunal Federal reconhece a utilidade do controle da proporcionalidade como parâmetro de avaliação da atividade legislativa na configuração das regras fiscais: Tributação e ofensa ao princípio da proporcionalidade. O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. (ADI 2.551-MC-QO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-4-2003, Plenário, DJ de 20-4-2006.)

### 3.7 O princípio do Protetor-Recebedor

Para orientar os instrumentos econômicos e legais para um comportamento ambientalmente sustentável, discute-se a recepção de um novo princípio: o princípio do preservador-destinatário. Este tem a idéia de premiar uma recompensa para aqueles que se esforçam para melhorar a qualidade ambiental<sup>26</sup>.

Este princípio prioriza a proteção ambiental através de sanções positivas<sup>27</sup>, constituindo em uma medida importante a consciência ambiental através do estímulo econômico (BOBBIO, 1990, p. (372).

Na política fiscal ambiental, a incorporação do princípio conservador-recebedor é imperativo na busca do encorajamento da sociedade, bem como das entidades públicas, a adoção de comportamentos sustentáveis através de recompensas diretas (benefícios fiscais) ou indiretas de carácter fiscais<sup>28</sup>.

Entre a modalidade de incentivo indireto, a experiência brasileira, temos a implementação do chamado Imposto sobre a Circulação de

26 Com efeito, a Lei n. 12.727, de 17 de outubro de 2012 (Código Florestal de Brasil), incluiu esse princípio no artigo 1.º-A, parágrafo único, VI, artigo 1.º-A. Parágrafo único. Tendo como objetivo o desenvolvimento sustentável, esta Lei atenderá aos seguintes princípios: [...];VI - criação e mobilização de incentivos econômicos para fomentar a preservação e a recuperação da vegetação nativa e para promover o desenvolvimento de atividades produtivas sustentáveis.

27 Sobre as sanções Prêmios Noberto Bobbio afirmou: As exigências do Estado de bem-estar, a lei contemporânea não se limita a proteger atos em conformidade com suas regras, mas tende a estimular atos inovadores e, portanto, seu papel não é apenas negativo, que constituem a técnica específica de repressão, há um uso, não importa o que ainda seja limitado, de sanções positivas que dê vida a uma técnica de estimulação e população de atos considerados socialmente úteis, em vez de repressão de atos considerados socialmente prejudiciais.

28 O Código Florestal brasileiro prevê: Art. 41. É o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sem prejuízo do cumprimento da legislação ambiental, programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente, observados sempre os critérios de progressividade, abrangendo as seguintes categorias e linhas de ação: [...] ; II - compensação pelas medidas de conservação ambiental necessárias para o cumprimento dos objetivos desta Lei, utilizando-se dos seguintes instrumentos, dentre outros: [...];c) dedução das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, gerando créditos tributários; [...];f) isenção de impostos para os principais insumos e equipamentos, tais como: fios de arame, postes de madeira tratada, bombas d'água, trado de perfuração de solo, dentre outros utilizados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito; § 1º Para financiar as atividades necessárias à regularização ambiental das propriedades rurais, o programa poderá prever: [...];II - dedução da base de cálculo do imposto de renda do proprietário ou possuidor de imóvel rural, pessoa física ou jurídica, de parte dos gastos efetuados com a recomposição das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito cujo desmatamento seja anterior a 22 de julho de 2008; § 2º O programa previsto no caput poderá, ainda, estabelecer diferenciação tributária para empresas que industrializem ou comercializem produtos originários de propriedades ou posses rurais que cumpram os padrões e limites estabelecidos nos arts. 4º, 6º, 11 e 12 desta Lei, ou que estejam em processo de cumpri-los.

Mercadorias e Serviços Ecológicos (ICMS Ecológico)<sup>29</sup>.

O ICMS é um imposto cobrado pelos Estados (artigo 155, II, da Constituição Federal-CF), que redistribui 25% desse imposto aos municípios, de acordo com os critérios estabelecidos no art. 158, IV e parágrafo único, I e II, da CF. É na seção II do parágrafo único do art. 158 que é a base para a criação do ICMS ecológico, na medida em que o referido mecanismo permite aos Estados redistribuir até um quarto da porcentagem de 25% dos valores destinados aos municípios de acordo com os critérios que definidos pela outorgante. A instituição do ICMS Ecológico tem dois propósitos como indicado Cumaru (2008, p. 134):

1. Estimular a adoção pelos municípios de iniciativas de conservação ambiental e desenvolvimento sustentável, criando unidades de conservação ou mantendo áreas federais ou estatais, ou incorporando propostas que promovam equilíbrio ecológico, equidade social e desenvolvimento econômico;
2. Recompensar os municípios que têm áreas protegidas em seus territórios e que, dessa forma, impedem a alocação da área de atividades produtivas tradicionais que possam gerar uma maior coleta e consequente participação na distribuição de ICMS.

Finalmente, é necessária uma visão sistêmica para observar de forma mais precisa a questão, visando a adequada adaptação do instrumento redistributivo fiscal à realidade ambiental. A criação de normas pelas entidades fiscais, bem como o comportamento dos agentes econômicos e da sociedade são os elementos centrais para promover processos ambientais sustentáveis.

## CONCLUSÕES

A preservação do meio ambiente é um direito fundamental que deve ser materializado em uma política de prevenção e correção da degradação ambiental e baseada na solidariedade coletiva. Nesta perspectiva, o dever de contribuir, cujo fundamento é o princípio da solidariedade, é apresentado como um instrumento apropriado para a preservação do meio ambiente.

---

29 Vários Estados já estabeleceram este incentivo, como o caso dos Estados do Paraná (Lei nº 59/91), São Paulo (Lei nº 8.510/93), Minas Gerais (Lei nº 13.803/00), Rondônia (Lei nº 147/96), Rio Grande do Sul (Lei nº 11.038/97), entre outros.

Na configuração de impostos extra-fiscais, deve consultar a capacidade do contribuinte, entendida em seu sentido genérico de justiça fiscal, além disso, o imposto extra-fiscal deve ser razoável, proporcional e necessário, no que diz respeito à proibição do efeito confiscatório que a imposição pode causar.

É importante acrescentar que o princípio do poluidor-pagador se baseia em razões de equidade. É justo que aqueles que afastem da sociedade dos objetivos constitucionais propostos contribuam para compensar os custos incorridos nele.

Assim, a criação de instituições fiscais legais que promovam os objetivos do Estado de Direito é uma tarefa prioritária, uma vez que os sistemas fiscais devem ser coerentes com objetivos comuns e com o interesse geral. Neste sentido, a tributação ambiental é uma das expressões mais relevantes do Estado de Direito contemporâneo.

## REFERÊNCIAS

AGUILAR, Ángel Baena. Protección impositiva del medio natural. *Noticias de la Unión Europea*. La Rioja, n. 122, p. 11-24, 1995.

AGUILAR, Ángel Baena. La protección tributaria del medio ambiente en España. In *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2007.

ALONSO, Manuel García Pelayo. *Derecho constitucional comparado*. Madrid: Alianza Editorial, 1999.

ÁLVAREZ, Luis Ortega. Concepto de medio ambiente. In *AAVV Tratado de derecho ambiental*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013.

AVILES, Ángel Aguaito; GALLARDO, Esther Bueno. Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1. CE. In *AAVV. Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid:

Dykinson, 2007.

ARAGÃO, Alexandra. A natureza não tem preço... mas devia. O dever de valorar e pagar os serviços dos ecossistemas. In AAVV. *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Jorge Miranda*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

ARIÑO, Omar Bouazza. Respeto a la vida privada y protección del medio ambiente en la jurisprudencia del tribunal europeo de derechos humanos. *Revista de Administración Pública*. Madrid, n. 160, p. 167-202, 2003.

AYALA, José Luis Pérez de. La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales. *Noticias de la Unión Europea*. La Rioja, n. 122, Año XI, p. 93-100, 1995.

BOBBIO, Norberto. *Contribución a la teoría del derecho*. Madrid: Debate, 1990.

BUJANDA, Fernando Saniz de. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. V. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

CALVACANTE, Denise Lucena. Avanços de tributação ambiental no Brasil. In *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*. Madrid: J. M. Bosch Editor, 2013.

CÁMARA, Pablo Chico de la. La regla de no confiscatoriedad como límite a la tributación medio ambiental. In AAVV. *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I. Navarra: Aranzadi, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COLLADO, P. Escribano; GONZALEZ, J. I. Lopez. El medio ambiente

como función administrativa. *Revista Española de Derecho Administrativo*. La Rioja, n. 26, p. 367-386, 1980.

COMANDUCCI, Paolo. *Positivismo jurídico y neoconstitucionalismo*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009.

CUENCA, Encarnación Carmona. El principio de igualdad material en la jurisprudencia el tribunal constitucional. *Revista de Estudios Políticos*. La Rioja, n. 84, p. 265-286, 1994.

CUMARU, W. F. T. ICMS Sócio-Ambiental: Um instrumento econômico de incentivo a preservação do meio ambiente urbano. In *AAVV Mudanças climáticas, biodiversidade e uso sustentável de energia*. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2008.

PIQUERAS, Francisco Delgado. Régimen jurídico del derecho constitucional al medio ambiente. *Revista Española de Derecho Constitucional*. La Rioja, n. 38, p. 49-80, 1993.

ESEVERRI, Ernesto. *Derecho tributario*. Parte general. 4. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011.

ESPADAFOR, C. M Lopez. *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 2008.

FERNÁNDEZ, María Jesús García Torres. *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente*. Navarra: Aranzadi, 2011.

GALCERÀ, Irene Araguàs. El principio de no confiscatoriedad en la constitución española, *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. Curitiba, n. 3, p. 9-31, 2010.

GARCÍA, Antonio Vaquera. *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid: Lex Nova, 1999.

GIARDINA, Emilio: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: A. Giuffrè, 1961.

GONZALEZ, Clemente. Checa: El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza. *Revista Impuestos*. Madrid, n. 96671, p. 661-683, 1987.

GONZÁLEZ, Miguel Buñuel. La fiscalidad como instrumento económico de la política medioambiental. In *AAVV Tratado de tributación medioambiental*. Vol. II. Navarra: Aranzadi, 2008.

GUZMÁN, Tomás J. López; LARA DE VICENTE, Fernando. Efectos distributivos de los tributos ecológicos. *Economía, Sociedad y Territorio* > Córdoba, v. V. n. 19, p. 535-553, 2005.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. V.1, 24. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000.

LÓPEZ, Francisco Escribano. El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental. *AAVV. Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I. Navarra: Aranzadi, 2008.

MADRIGAL, Francisco Javier Alonso. *Legalidad de la infracción tributaria: reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador*. Madrid: Dykinson, 1998.

MAGALHÃES, Vladimir Garcia. Competência concorrente em matéria ambiental: proteção ao meio ambiente e justiça. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*. São Paulo, v. 2, p. 139-163, 2003.

MARTÍNEZ, Gregorio Peces Barba. *Derechos Fundamentales*. Madrid: Guadiana de Publicaciones, 1973.



MIRRLEES, James A. *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.

MOLINA, Pedro M. Herrera. El principio quien contamina paga. In *AAVV Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I. Navarra: Aranzadi, 2008.

MORALES, Ricardo Martín. Constitución y medio ambiente. In *AAVV Derecho, globalización, riesgo y medio ambiente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2012.

MORO, Cristóbal J. Borrero. *La tributación ambiental en España*. Madrid: Tecnos, 1998.

NABAIS, José Casalta: *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1997.

ORTEGA, Rafael Calvo. *Curso de Derecho Financiero*. 17. ed. Madrid: Aranzadi, 2013.

ORTEGA, Rafael Calvo. Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria. In *AAVV Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I. Navarra: Aranzadi, 2008.

PERALES, Carlos de Miguel. *Derecho español del medio ambiente*. Navarra: Civitas, 2009.

PICHOT, Françoise. *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Madrid: Mundi-Prensa, 1994.

PRIETO, Luis María Carzola. Los principios constitucional-financieros en la tributación ambiental. In *AAVV Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I. Navarra: Aranzadi, 2008.

RODRÍGUEZ, Andrés Betancor. *Derecho ambiental*. Madrid: La Ley, 2014.

ROJO, Margarita Beladiez. *Los principios jurídicos*. Navarra: Civitas, 2010.

ROJO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributario*. 22. ed. Navarra: Civitas, 2012.

ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SIERRA, María Teresa Mata. *La reforma fiscal verde*. Madrid: Lex Nova, 2015.

STERLING, Ana Yabar. Justificación teórico-económica de la aplicación de impuestos para luchar contra la contaminación. In *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. *Sentencia número 37/1987, de 26 de marzo*. Disponível em: <[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-T-1987-9279](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1987-9279)> Acesso em: 16 dez. 2016.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. Principio constitucional de igualdad tributaria. AAVV *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1980.

VIDA, Maria Angeles Martín. *Evolución histórica del principio de igualdad y paradojas de la exclusión*. Granada: Universidad de Granada, 2004.

VILLAREAL, Alberto Muñoz. Principios rectores de los tributos medioambientales. In *Tributación ambiental y haciendas locales*. Navarra: Aranzadi-Civitas, 2013.

YARZA, Fernando Simón. *Medio ambiente y derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012.

Artigo recebido em: 19/02/2017.

Artigo aceito em: 1º/08/2017.

### **Como citar este artigo (ABNT):**

SANTOS FILHO, Itamar da Silva; FERREIRA, Paulo Rangel Araújo. Principios fundamentales de la tributación ambiental. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 14, n. 29, p. 125-151, mai./ago. 2017. Disponível em: < <http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1011>>. Acesso em: dia mês. ano.