

# FISCALIDAD AMBIENTAL MUNICIPAL: (IN)ADMISIBILIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO BRASILEÑO

**Jadson Correia de Oliveira<sup>1</sup>**

Centro Universitário do Rio São Francisco (UniRios)  
Universidade Católica do Salvador (UCSal)

**Luiz Augusto Agle Fernandez Filho<sup>2</sup>**

Universidade Católica do Salvador (UCSal)

## RESUMEN

Este artículo pretende conciliar los principios constitucionales en los que se basa la tributación ambiental, observando las dificultades técnico-jurídicas para la aplicación de esos instrumentos fiscales, en el ámbito de la competencia tributaria municipal, a la vista del vigente ordenamiento constitucional. En este punto, la pregunta es: ¿es posible, dado el ordenamiento jurídico brasileño, crear tributos municipales verdaderamente ambientales? El análisis para contestar a esa pregunta se realizará a través de la investigación bibliográfica y normativa, utilizando el método lógico-deductivo. Inicialmente, se analiza la faceta extrafiscal de los impuestos y su capacidad de fomento del medio ambiente equilibrado, luego, se busca saber si sería posible conciliar los principios ambientales y tributarios, para finalmente analizar los impuestos municipales en especie, desde una perspectiva ambiental. Por último, se observa que el impuesto ambiental resultará en un instrumento importante y eficaz, en términos de recaudación, para financiar la actividad municipal de protección del medio ambiente, además de tener una importante función extrafiscal para incentivar el cambio de conductas contaminantes, que se pretende desalentar, a través de la recaudación de impuestos, haciendo posible la implantación de un impuesto municipal verdaderamente ambiental.

<sup>1</sup> Post-Doctorado en Democracia y Derechos Humanos por el *Ius Gentium Conimbrigae* (IGC/CDH), Facultad de Derecho, Universidade de Coimbra. Doctor en Derecho por la Pontificia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Máster en Derecho por la Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Especialista en Derecho Público por la Escola Superior da Magistratura de Pernambuco (ESMAPE). Profesor titular del Programa de Postgrado en Derecho, Máster, UCSal. Profesor de UniRios. Abogado. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1599-6552> / e-mail: [jadson\\_correia@hotmail.com](mailto:jadson_correia@hotmail.com)

<sup>2</sup> Maestría en Derecho de la UCSal. Especialista en Derecho Fiscal por la Universidade Federal de Bahia (UFBA). Especialista en Derecho Procesal Civil por la Faculdade de Direito da Bahia. Abogado Municipal. Abogado. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0499-5768> / e-mail: [luizaugustoaagle@yahoo.com.br](mailto:luizaugustoaagle@yahoo.com.br)

**Palabras clave:** extrafiscalidad y competencia municipal; principio de capacidad de pago; principio de quien contamina paga; tributación ambiental; tributos municipales.

***STRICTO SENSU MUNICIPAL ENVIRONMENTAL TAXATION:  
(IN)ADMISSIBILITY IN THE BRAZILIAN LEGAL SYSTEM***

***ABSTRACT***

*This article aims to analyze the constitutional principles that underlie environmental taxation, observing the technical and legal difficulties for the implementation of these fiscal instruments, within the scope of municipality tax competence, in view of the current constitutional order. At this point, the question is: is there a possibility, given the Brazilian legal system, of creating truly environmental municipal taxes? The analysis to answer this question will be carried out through bibliographical and normative research, through the logical-deductive method. Initially, the extra-fiscal aspect of the charges and their promotional aptitude for a balanced environment is analyzed, then, it is sought to know if it would be possible to reconcile environmental and tax principles, to finally analyze municipal taxes in kind, from the perspective environmental. Finally, it appears that the environmental tax will prove to be an important effective instrument, at the collection level, to fund the municipality activity to protect the environment, in addition to having the important extrafiscal function of promoting the change of polluting conduct, which it is intended to discourage, through the collection of charges, making it possible to implement a truly environmental municipal tax.*

***Keywords:*** contributory capacity principle; environmental taxation; extrafiscality and municipality competence; municipalities taxes; polluter pays principle.

## INTRODUCCIÓN

El derecho a la vida presupone la existencia de un medio ambiente ecológicamente equilibrado. Por ello, la ciencia jurídica ha buscado implementar mecanismos que puedan garantizar el equilibrio entre el desarrollo económico y la preservación del medio ambiente de manera sostenible.

En el espectro de la rama del Derecho Tributario, ha ido ganando espacio en la respetada doctrina, nacional e internacional, una relectura de los institutos que tenían un carácter netamente fiscal (recaudatorio), guiados por la búsqueda de ingresos derivados para financiar al Estado, basados en el principio de capacidad económica, al sesgo de lo extrafiscal, que en el contexto de la tributación ambiental se encuentran bajo la égida del principio de quien contamina paga.

Este artículo pretende romper el paradigma<sup>3</sup> entre la tributación ambiental y la mera finalidad recaudatoria del Estado, dado que el tributo ha demostrado ser una gran herramienta capaz de desincentivar conductas típicamente contaminantes, y estimular conductas restauradoras del medio ambiente.

Los denominados tributos ambientales han ido ganando protagonismo en la medida en que pretenden promover la preservación del medio ambiente, ya que consisten en instrumentos eficientes para posibilitar la internalización de las infames externalidades negativas, de modo que quienes ejercen actividades contaminantes, asuman el coste de su conducta en sus respectivas responsabilidades.

En este trabajo se analizarán los tributos en la competencia tributaria constitucional de los Municipios. A partir de cada especie tributaria de competencia municipal, se propondrá una relectura de la demanda desde el punto de vista de la fiscalidad ambiental, especialmente en su faceta extrafiscal, para comprobar la existencia, o no, de una fiscalidad ambiental “verdaderamente”<sup>4</sup> municipal.

En ese sentido, en el núcleo de la investigación, la pregunta es: ¿sería posible instituir impuestos ambientales (municipales) cuya materialidad se derive del propio hecho que pretende frenar sin que, por tanto, constituya una sanción por un acto ilícito? Es decir, exacciones esencialmente extrafiscales que, a diferencia de otros tributos, pretenden fomentar conductas

3 Sobre la ruptura de un paradigma, Kuhn sostiene que la ciencia normal no debe ser totalmente determinado por reglas preestablecidas (paradigmas), pero que también podría dirigirse más allá de las reglas previstas en el paradigma.

4 Tributo ambiental propiamente dicha (en sentido estricto), es aquella cuyo aspecto material (materialidad), deriva directamente de un hecho “contaminante”.e

a favor del medio ambiente, en lugar de recaudar para las arcas públicas municipales.

Así, se analizarán los impuestos, tasas y contribuciones de competencia municipal, y la posibilidad de que se revelen como importantes mecanismos de preservación del medio ambiente.

## **1 EXTRAFISCALIDAD: FUNCIÓN DE PROMOCIÓN DEL DERECHO A UN MEDIO AMBIENTE ECOLÓGICAMENTE EQUILIBRADO**

El Derecho Tributario tiene como función predominante la regulación de la fiscalidad, en la medida en que la tributación es el fenómeno dirigido a la derivación de los ingresos públicos que el Estado, con pautas constitucionales, pretende financiarse.

Desde el punto de vista económico, al conceder beneficios fiscales o aumentar la carga tributaria, el Estado puede incentivar o desalentar determinados comportamientos de los contribuyentes, ese aspecto de la fiscalidad se denomina comúnmente función extrafiscal.

Como enseña Kirchhof (2016), el Estado (moderno) puede intervenir en el comportamiento de los sujetos en gran medida a partir de su poder financiero, a través de su poder normativo, ya sea por la presión que ejerce el dinero a través de los impuestos o por la concesión de ayudas, subvenciones, políticas públicas de desarrollo y otros incentivos.

Por lo tanto, a través de la concesión de beneficios fiscales y de la tributación, el Estado, mediante la función extrafiscal, pretende intervenir tanto en la economía como en otros ámbitos de interés público, para conseguir un objetivo distinto a la mera recaudación de impuestos para financiar el interés público.

En ese sentido, Alfredo Becker señala que:

La finalidad principal de muchos impuestos (que seguirán surgiendo cada vez en mayor volumen y variedad debido a la progresiva transfiguración de los impuestos de finalismo clásico o tradicional) no será un instrumento de recaudación para la financiación del gasto público, sino un instrumento de intervención del Estado en el entorno social y en la economía privada. En la construcción de cada impuesto, ya no se ignorará el finalismo extrafiscal, ni se olvidará el fiscal. Ambos coexistirán de forma consciente y deseada; sólo habrá más o menos prevalencia de tal o cual finalidad (BECKER, 2002, p. 587-588).

Alineadas las premisas de la tributación extrafiscal, aunque se defina como la función predominante de un determinado impuesto, la fiscalidad es inherente a los impuestos. Sin embargo, a diferencia del espectro fiscal, que busca aumentar la recaudación, la consecuencia deseada con el uso de la fiscalidad extrafiscal es el cambio de comportamientos en detrimento de la propia recaudación reivindicada, en la que, idealmente, la derivación sería igual a cero.

Aunque, según Pimenta (2020), parte de la doctrina alemana considera que el impuesto que tiene la recaudación a cero tendría un efecto de estrangulamiento (*Erdrosselungswirkung*), y por tanto sería una norma inconstitucional por abuso de forma, porque habría una prohibición disfrazada de tributo.

Ricardo Torres propone:

[...] La extrafiscalidad, diluida en la fiscalidad, cumple diversas tareas de política económica, entre otras: a) mejorar el nivel de vida de la población, sin crear obstáculos al libre juego de la economía; b) mantener el pleno empleo; c) frenar las actividades perjudiciales para la higiene o la seguridad, así como desincentivar el consumo de determinados bienes, como es el caso de la gasolina, y como ocurrió en el derecho americano de la margarina; c) fomentar el consumo de determinados bienes, como el alcohol carburante tras la crisis del petróleo; e) luchar contra la inflación y la estabilización económica; f) protección del patrimonio cultural (TORRES, 2008, p. 257-258).

Además, en la extrafiscalidad debe alcanzarse un punto de equilibrio entre el fenómeno de la imposición y la conducta que se pretende desincentivar sin que se convierta en un acto punitivo, es decir, el aspecto cuantitativo de la exacción debe ser coherente con el coste de la externalidad negativa que se pretende internalizar en los costes de explotación del contribuyente contaminante.

En ese sentido, es importante señalar que la función extrafiscal no puede confundirse con la función punitiva/sancionadora, en la medida en que los impuestos no pueden constituir una sanción por actos ilícitos. Así, los principios de proporcionalidad y razonabilidad deben trazar la relación cuantitativa entre la materialidad del hecho imponible que se pretende desincentivar y la correspondiente carga tributaria. Pues, la tributación debe recaer sobre actos lícitos y no debe obstaculizar el ejercicio de las libertades, bajo pena de ser caracterizada como un castigo a la conducta del contribuyente que pretende desalentar.

[...] La tributación extrafiscal (y la fiscalidad medioambiental en particular) no tiene como objetivo penalizar los actos ilegales. Busca orientar al agente económico a planificar sus negocios lícitos de acuerdo con una política pública legitimada por la Constitución (DOMINGUES, 2007, p. 50).

Ante a eso, la tributación ambiental se basa en una relectura de los principios que guían el Sistema Tributario Nacional, desde una perspectiva extrafiscal, y los impuestos en especie, considerados como un instrumento ideal para promover la preservación del medio ambiente.

Sobre la tributación ambiental extrafiscal, Cleucio Nunes señala:

No sólo la actividad económica como punto de identidad de causas al Derecho Tributario y al Derecho Ambiental, sino también los efectos de esa actividad en el ordenamiento jurídico y en el seno de la sociedad permitirán abrir una perspectiva de acción estatal que utilice el tributo como instrumento de preservación ambiental (NUNES, 2005, p. 10).

Se corrobora tal comprensión con la lección de Pedro Molina:

El principio quien contamina paga alienta la creación de tributos ambientales. Es cierto que tales tributos no constituyen una exigencia del citado principio, pero – a juicio de la Comisión Europea – “los impuestos y gravámenes ambientales forman parte de la gama de instrumentos aplicables al medio ambiente y pueden resultar una manera adecuada de llevar a la práctica el principio de que “quien contamina paga” al incluir los costes ambientales en el precio de los bienes y servicios (MOLINA, 2000, p. 42-43).

Debemos analizar cómo la tributación, con carácter extrafiscal, puede ser utilizada como un instrumento adecuado para la prevención de la degradación ambiental, pero antes, es importante entrar en el aparente conflicto entre los principios rectores del Derecho Tributario y el Derecho Ambiental, para comprender mejor los contornos jurídicos que deben regir la tributación ambiental.

## **2 TRIBUTACIÓN AMBIENTAL: EL PRINCIPIO DE QUIEN CONTAMINA PAGA *VERSUS* LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

El principio de “quien contamina paga” puede considerarse como la directriz básica del Derecho Ambiental, en la medida en que pretende cargar al contaminador con los costes de prevención y reparación del medio ambiente degradado.

Desde el punto de vista económico, ese principio es un coste adicional

en la cadena de producción y consumo, que debe ser asumido por los que contaminan y también por los beneficiarios de la producción.

Según las lecciones de Cristiane Derani:

Durante el proceso de producción, además del producto a comercializar, se producen “externalidades negativas”. Se denominan externalidades porque, aunque resultan de la producción, son recibidas por la comunidad, a diferencia del beneficio, que es notado por el productor privado (DERANI, 1997, p. 158).

Luego, además de la función restauradora y preventiva, la segunda, como veremos, es la principal. También está la faceta redistributiva de la externalidad negativa que el principio pretende que el contaminador internalice.

Este principio se basa en la vocación redistributiva del Derecho Ambiental y se inspira en la teoría económica de que los costes sociales externos que acompañan al proceso de producción (por ejemplo, el coste derivado del daño ambiental) deben ser internalizados, es decir, los agentes económicos deben tenerlos en cuenta a la hora de elaborar los costes de producción y, en consecuencia, asumirlos. Se trata, en ese caso, de imputar al contaminador el coste social de la contaminación que ha generado, engendrando un mecanismo de responsabilidad por daños ecológicos, que abarca los efectos de la contaminación no sólo sobre los bienes y las personas, sino sobre el conjunto de la naturaleza. En términos económicos, es la internalización de los costes externos (MILARÉ, 2013, p. 267-268).

A partir de la tarificación de los recursos naturales, los costes de conservación y reparación del medio ambiente, antes ignorados en los costes de producción, el Estado debe actuar para que las externalidades no sean socializadas y los beneficios internalizados por los explotadores del medio ambiente.

Pigou analiza y concluye en el caso de un fallo de mercado respecto a la percepción de externalidades, que el Estado debería igualmente introducir un sistema de impuestos en caso de deseconomía externa (efectos sociales negativos) y de subsidio o incentivo en caso de economía externa (efectos sociales positivos) (AYDOS, 2010 *apud* DERANI, 1997, p. 66).

Es importante señalar que el principio no pretende animar a quien contamina a pagar por contaminar, la interpretación errónea de ese importante principio llevaría a la inversión de su finalidad para pagador-contaminador.

En ese sentido, Marcelo Rodrigues:

[...] el axioma contaminador/usuario-pagador no puede ser interpretado literalmente, ya que no traduce la idea de “pagar por contaminar”, o “pagar por usar”, especialmente también porque su alcance es absurdamente más amplio que la noción

meramente represiva que posee. A menudo tomado como “pago para contaminar”, el principio de “quien contamina paga” se aleja de ese significado, no sólo porque el coste medioambiental no encuentra una valoración monetaria correspondiente, sino también porque nadie podría tener la oportunidad de comprar el derecho a contaminar, beneficiándose del bien medioambiental en detrimento de la colectividad propietaria de él (RODRIGUES, 2012, p. 190).

La piedra angular del principio de quien contamina paga, en lo que respecta a la Tributación Ambiental, se encuentra en su función preventiva, considerando que, con las cargas tributarias, el objetivo de la exacción extrafiscal ambiental es inducir a los agentes contaminantes a procurar reducir sus actividades que degradan el medio ambiente, habilitando alternativas “limpias”, a fin de reducir el *quantum debeat* en la tributación de esos hechos. Por eso, el principio de “quien contamina paga” y el de “prevención” deben verse como dos caras de la misma moneda.

Por otro lado, derivado del principio de isonomía, existe en el Derecho Tributario el principio de capacidad contributiva, también conocido como principio de capacidad económica, previsto en el art. 145, párrafo primero, de la Constitución Federal.

Debido a ese principio, el aspecto cuantitativo de los impuestos debe graduarse en función de la capacidad económica del contribuyente. Además, a cuenta de la expresión “siempre que sea posible”, el constituyente estableció, mediante el adverbio “siempre”, un destacado imperativo que debe guiar al legislador en la regulación de los tributos.

Ocurre que, hay un aparente conflicto entre la extrafiscalidad ambiental, que se pretende promover a través del principio de quien contamina paga, y el principio de capacidad de pago, porque para desincentivar las conductas contaminantes, no siempre habrá consonancia entre la capacidad económica del contribuyente y el valor de la exacción fiscal, pero que la base imponible debe guardar relación directa con la capacidad contaminante del contribuyente. Corroborando la lección Ricardo Torres, al tratar el tema, afirmó:

La expresión “siempre que sea posible” permite ajustar la capacidad de pago y sus subprincipios a los distintos tipos de impuestos, pero no permite que dejen de aplicarse siempre que sea posible. [...] Por otra parte, la disposición constitucional pretende hacer compatible la capacidad de pago con las consideraciones extrafiscales. Siempre que sea posible, el legislador observará el principio de capacidad económica; pero en ciertos casos, según su prudente criterio, podrá utilizar el impuesto para alcanzar objetivos extrafiscales relacionados [...] con la protección del medio ambiente (TORRES, 2013, p. 83).



Por lo tanto, a la hora de considerar la tributación ambiental propiamente dicha, es decir, la basada en consideraciones extrafiscales, un supuesto lógico es la compatibilidad de los principios constitucionales mencionados, para flexibilizar el principio de capacidad de pago, que debe guiar la tributación, para los impuestos de carácter predominantemente extrafiscal.

De otro lado, la doctrina enseña que cuando se trata de tributos ambientales se pueden incluir, en un sentido amplio, aquellos tributos ordinarios, destinados a financiar la máquina pública, que de alguna manera utilizan la asignación de recursos o promueven, en alguna medida, valores de preservación del medio ambiente sin necesidad de cambiar la hipótesis de incidencia.

Como contrapartida, en relación con los impuestos ambientales en sentido estricto, es decir, aquellos cuya materialidad deriva del hecho de que se pretenden desincentivar, al estar directamente relacionados con la degradación del medio ambiente, teniendo su aspecto cuantitativo basado en el principio de quien contamina paga, a través de tasas y bases de cálculo que permiten inducir comportamientos con un claro carácter promocional del medio ambiente.

Lo primordial es comprobar que, a partir de los principios constitucionales vigentes, la voluntad política puede, sin necesidad de cambios radicales en el sistema tributario constitucional, construir una estructura fiscal basada en tipos impositivos más selectivos, capaz de adaptarse a las exigencias del desarrollo sostenible y de la mejora de la calidad de vida de los brasileños (TUPIASSU, 2006, p. 148).

Una vez establecidas las premisas de la tributación ambiental, a través de los impuestos extrafiscales y la compatibilidad entre los principios tributarios y ambientales, vemos que los impuestos son una herramienta importante para la protección del medio ambiente, más allá de la mera función recaudatoria. Atendiendo a la finalidad extrafiscal, capaz de inducir a los agentes económicos a realizar conductas que protejan el medio ambiente, y así mismo, desincentivar acciones y prácticas nocivas.

### **3 COMPETENCIAS TRIBUTARIA Y AMBIENTAL DEL MUNICIPIO**

Como se vio en el ítem anterior, la tributación ambiental se caracteriza por su naturaleza extrafiscal, basada en los principios de la política ambiental, orientada a inducir conductas ambientalmente correctas, a partir

de la estipulación de impuestos cuya regla matriz de incidencia guarda una relación de equivalencia con los costos de reparación ambiental ante a la conducta de la cual se busca desestimular.

Así, la tributación ambiental se revela ante la ruptura del modelo clásico del tributo meramente recaudatorio, para dotar a las exposiciones de un sesgo ecológico de finalidad social, como resultado de la extrafiscalidad, a través de la aplicación del principio contaminador-pagador, que pretende la prevención basada en la inducción económica de la reeducación ambiental.

Esa relectura del fenómeno tributario parte de la consideración de los valores ambientales, fundamentados en el ordenamiento jurídico, que van más allá de la mera finalidad recaudatoria de la norma tributaria, considerada por separado, pero que está sujeta a la Constitución y a los Principios Generales del Derecho. Se trataría, según las lecciones de Karl Larenz, de un desarrollo (superación) del Derecho que va más allá de la ley (*extra legem*), pero en el ordenamiento jurídico vigente, por tanto, *intra juris* (LARENZ, 1997).

Considerando que el alcance de este trabajo radica en el estudio de la (in)admisibilidad de los tributos ambientales “verdaderamente” municipales, es necesario, antes de entrar en el problema central de la investigación, detenerse en las competencias de los municipios otorgadas por la Constitución Federal.

Antes de entrar en los matices de la competencia tributaria propiamente atribuida a los Municipios, es importante situar a la citada entidad en el Estado Federado, considerando su legitimidad material y formal para regular y actuar en asuntos de interés local y también complementar las legislaciones estatales y federales, en la medida en que son omisivos.

El “interés local” no tiene por qué afectar o comprender todo el territorio del Municipio, pero sí una localidad, o varias localidades, de las que se compone un Municipio. La expresión empleada por la Constitución Federal de 1988 fue muy acertada. Por lo tanto, la legislación municipal puede cubrir los intereses de una cuadra, barrio, subdistrito o distrito en particular (MACHADO, 2009, p. 389).

En cuanto a la competencia material para preservar y defender el medio ambiente, es una competencia común de los entes federados, según lo establecido en el art. 225 de la Constitución Federal. Dada la obligación impuesta por la Constitución Federal, el Municipio debe hacer uso de instrumentos que puedan garantizar y promover la protección del medio ambiente.

[...] El municipio tiene el deber de preservar el medio ambiente y combatir la contaminación, pudiendo utilizar la Tributación Ambiental como un importante y eficaz instrumento para condicionar la conducta de los particulares, orientándolos en beneficio del medio ambiente de las ciudades, promoviendo el bienestar social previsto en el art. 225 de la CF/88, es decir, la calidad de vida saludable en el medio urbano, siendo el IPTU un impuesto potencial para ese fin (FOLMANN, 2002, p. 508).

Hely Meirelles señala, todavía, que “el poder impositivo del municipio se deriva de su autonomía financiera, establecida en la Constitución de la República, que asegura la institución y recaudación de los impuestos de su competencia y la aplicación de los ingresos locales (art. 30, III)” (MEIRELLES, 2014, p. 150).

Por lo tanto, corresponde a la autoridad municipal utilizar su competencia fiscal no sólo para aumentar los ingresos para pagar los gastos públicos, pero, también para utilizar los impuestos como un medio eficaz para promover la preservación del medio ambiente.

En ese contexto, en la visión de José Nabais:

[...] La tributación no es en sí misma un objetivo (es decir, un objetivo original o primario) del Estado, sino el medio que permite al Estado cumplir sus objetivos (originales o primarios), actualmente plasmados en tareas del Estado de Derecho y del Estado de Bienestar, es decir, tareas del Estado de Bienestar. Un medio que, por un lado, presupone un determinado tipo de Estado desde el punto de vista de su apoyo financiero – un estado fiscal- y, por otro, se traduce, dado su actual carácter social, en la demanda de una parte considerable de la renta o del patrimonio, como tal o como se gasta o consume en la adquisición de bienes o servicios, de sus ciudadanos. Dado que el Estado no puede dar (proporcionar prestaciones sociales) sin antes recibir (recaudar impuestos), es fácil comprender que cuanto menos confie en la autorresponsabilidad de los ciudadanos para controlar sus necesidades (autosatisfacción), más se desentiende del principio de subsidiariedad, convirtiéndose en un Estado social paternalista preocupado, cuando no obsesionado, en extremo, por la consecución de la felicidad hasta el último detalle (que incluirá el tiempo de ocio) de los individuos y, en consecuencia, más se carga su capacidad de provisión fiscal (NABAIS, 2009, p. 185-186).

Una vez expuestos los matices de las competencia tributaria y ambiental otorgadas por la Carta Magna a los municipios, pasaremos al análisis de los llamados tributos ambientales municipales.

### 3.1 Tributación ambiental municipal

Según Hely Meirelles, en el sentido clásico y fiscal de la tributación, “los ingresos municipales están constituidos únicamente por los

recursos financieros obtenidos del poder tributario del Municipio (impuestos) o de la utilización de sus bienes y servicios remunerados por los usuarios (precios)” (MEIRELLES, 2014, p. 152).

Según el art. 145 de la Constitución Federal, los tributos que el Municipio debe establecer son los impuestos, las tasas y las contribuciones de mejora, pudiendo también, según el art. 149-A, de la misma Constitución, “[...] establecer contribuciones, en la forma de las leyes respectivas, para financiar el servicio de alumbrado público, observando lo dispuesto en el art. 150, I y III”.

Como se verá, todas las especies tributarias, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejora, etc. pueden promover la protección del medio ambiente. En un sentido amplio, la naturaleza medioambiental de los impuestos, sin embargo, puede caracterizarse tanto por el destino de los ingresos recaudados, como por la finalidad extrafiscal que realiza la recaudación del tributo.

Así, según la doctrina de José Nabais, se considerarán impuestos ambientales impropios, en sentido amplio y “falso”, las exigencias tributarias que persiguen esencialmente una finalidad recaudatoria, aunque consideren aspectos de promoción ambiental a efectos de estipular el aspecto cuantitativo del tributo o el destino del recurso.

Y, en relación con el primero de los aspectos señalados, es decir, con los fines de los impuestos ambientales, podemos decir que es hoy en día relativamente consensuada la idea de dividir dicotómicamente esos tributos en dos especies, de manera que o bien son impuestos ambientales en sentido estricto, técnico o propio, que persiguen una finalidad extrafiscal incentivadora (*reine Lenkungssteuern*), o bien son impuestos ambientales en sentido amplio, incluso técnico o impropio, que persiguen una finalidad rediviva (*reine Umweltfinanzierungabgaben*).

Siendo cierto que sólo los primeros, por materializar de forma directa o inmediata la política ecológica, han de considerarse verdaderos tributos ambientales, mientras que los segundos, cuyo objetivo es, como el de los tributos fiscales en general, captar o recaudar ingresos, aunque éstos se destinen a la realización de la política ecológica, son falsos tributos ambientales. En efecto, lo que caracteriza la naturaleza ambiental de los impuestos es la finalidad objetiva o ecológica extrafiscal asumida por el legislador al crearlos y regularlos, y no el destino ecológico de los ingresos proporcionados por los mismos, ya que este destino se sitúa aguas abajo de las correspondientes relaciones tributarias, formando parte de la política de gasto y no en la política de obtención de ingresos fiscales (NABAIS, 2003, p. 32).

En ese contexto, los tributos ambientales en sentido amplio, no tienen necesariamente su materialidad vinculada a un hecho o conducta perjudicial

para el medio ambiente, que se pretende desalentar. En realidad, son los tradicionales impuestos, en el sentido clásico (recaudación), con un ropaje de protección ambiental, ya sea a través de beneficios fiscales, fomentando determinadas conductas políticamente correctas para el medio ambiente, o incrementando el aspecto cuantitativo de las conductas reprobables o, aún, en cuanto al destino de los ingresos procedentes de la recaudación de esos recursos.

[...] en un sentido “inapropiado” porque su finalidad es recaudar fondos para utilizarlos en la aplicación de la política ecológica, serán, en principio, tan ecológicos como cualquier otro tributo que permita la recaudación de medios financieros para lograr el fin en cuestión. Su contribución al equilibrio ecológico sólo puede distinguirse de los impuestos en general cuando, sin dejar de presentar como objetivo principal la recaudación y no el fomento de la adopción de comportamientos más sostenibles, se dirigen a situaciones o actividades que causan daños al medio ambiente, internalizando las externalidades. Este tipo de tributos relega así a un segundo plano lo que debería ser la principal forma de abordar el problema ecológico: la prevención (SOARES, 2002. p. 13-14).

*A contrario sensu*, se considerarán tributos ambientales propios, en sentido estricto y “verdaderos”, las tasas guiadas por la extrafiscalidad, que tienen como objetivo inducir o desincentivar conductas que causan daño al medio ambiente, como los tributos cuya materialidad deriva de hechos contaminantes (NABAIS, 2003).

El tributo como instrumento de intervención ambiental, ya sea que resulte directamente de la finalidad extrafiscal (impuesto ambiental en sentido estricto), o ya sea que resulte de los efectos indirectos de las exposiciones en sentido amplio, con el fin de preservar el medio ambiente (destino de la recaudación), ambos gozan de una importante función de promoción de conductas deseables para promover el equilibrio ecológico.

A la vista de las consideraciones anteriores, analizaremos a continuación, considerando la competencia tributaria municipal, los tributos en especie, tanto desde la perspectiva de la fiscalidad ambiental en sentido amplio como en sentido estricto.

### 3.1.1 Impuestos

En cuanto a la competencia municipal para establecer impuestos, existen tres impuestos diferentes: (a) Impuesto sobre la propiedad territorial urbana (IPTU); (b) Impuesto sobre los servicios de cualquier naturaleza

(ISSQN); y (c) Impuesto sobre la transmisión de bienes inmuebles por acto “*inter vivos*” (ITIV).

Es posible descartar la existencia de una competencia tributaria municipal en materia de medio ambiente para el establecimiento de impuestos en sentido propio, en la medida en que ninguno de los impuestos mencionados tiene capacidad material para gravar hechos perjudiciales para el medio ambiente.

A pesar de que en el ordenamiento jurídico brasileño sólo la Unión Federal, con competencia residual, podría instituir, mediante una Ley Complementaria, un verdadero impuesto ambiental, en sentido estricto.

No obstante, es innegable que los mencionados impuestos ambientales municipales, en sentido amplio, pueden ejercer, más allá de la fiscalidad, una importante misión en el ámbito de la protección del medio ambiente.

En ese sentido, es importante traer a colación tanto el IPTU progresivo en el tiempo<sup>5</sup>, fomentando la función social de la propiedad, que tiene una importante función extrafiscal, ya que desincentiva el mantenimiento de la propiedad improductiva, como el denominado “IPTU verde”, que pretende, a partir de la conservación o mantenimiento de las áreas verdes, otorgar beneficios fiscales al contribuyente.

Aunque no sea posible definir un beneficio fiscal como un impuesto, ese tipo de normas tienen una función extrafiscal, en la medida en que buscan incentivar conductas mediante la concesión de ventajas económicas, es decir, aunque esos tributos se basan en la fiscalidad y la asignación de recursos son en beneficio de la hacienda municipal, sin vinculación de ingresos, tienen, aunque en menor medida, capacidad para incentivar conductas beneficiosas para el medio ambiente.

En cuanto a la selectividad del ISSQN, el Municipio puede utilizar su aplicación para incentivar las conductas ambientalmente aceptables, ya sea eximiendo de servicios o aumentando la tasa para las actividades que potencialmente degradan el medio ambiente. Pero, como se ha visto anteriormente, la concesión de incentivos a través de la legislación tributaria no tiene el poder de convertirla en un verdadero impuesto medioambiental. Sin embargo, puede desempeñar un papel importante en la inducción de comportamientos, siempre que se concilie con el principio de que quien contamina paga.

En cuanto al ITIV, también, sólo bajo la égida de la regulación de los beneficios fiscales, se puede pensar en estimular conductas que puedan

<sup>5</sup> Cf. Art. 182, § 4, II de la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988.

ser ecológicas de alguna manera, como la exención por la transmisión de inmuebles con la finalidad de preservar el medio ambiente, o por parte de un particular que ejerza una actividad dirigida a la recuperación del medio ambiente.

El pago del impuesto ambiental, por sí solo, no repara jurídicamente la perturbación del equilibrio ecológico, sino que, jurídicamente también, y por así decirlo, lo consolida. Para que esto no ocurra, [...] sería preciso que el impuesto ambiental, fundado en principio quien contamina paga, sea un impuesto afectado a financiar, con él, el coste de una actividad pública purificadora o correctiva del efecto contaminador (TABOADA, 2005, p. 80).

Por lo tanto, sólo en un sentido amplio, se puede hablar de competencia municipal para crear impuestos ambientales, a partir de la regulación de los beneficios o cargas en la base imponible de dichos tributos.

### 3.1.2 Contribuciones

En cuanto a las contribuciones municipales, es decir, las contribuciones de mejora y las contribuciones para la financiación de los servicios de alumbrado público, éstas siguen los mismos paradigmas expuestos anteriormente para los impuestos ambientales municipales, ya que sólo es posible considerarlas, en sentido amplio, como mecanismos destinados al medio ambiente.

Regina Costa, al tratar las aportaciones de mejora desde el punto de vista ambiental, extrae la siguiente conclusión:

Creemos que la contribución a la mejora también puede utilizarse para la protección del medio ambiente. Un requisito necesario para su exigencia es la realización de una obra pública que provoque una revalorización inmobiliaria particular (CR, art. 145, III). Así, si la obra pública tiene por objeto la preservación del medio ambiente, como, por ejemplo, la construcción de un parque, puede exigirse una contribución de mejora “verde”. La absorción de esa plusvalía por parte de la autoridad pública está vinculada al coste de la obra, por lo que, en el caso del medio ambiente urbano, la contribución de mejora puede resultar un expediente útil a efectos urbanísticos (COSTA, 2003, p. 306).

Dada la bilateralidad inherente a la contribución de mejora, ya que se deriva de la ejecución de una obra pública que genera una plusvalía de la propiedad privada, que el Estado pretende refinar sobre los costes gastados, basta con imaginar que la obra está destinada a la preservación del medio ambiente, o a la recuperación de un ecosistema ambientalmente

importante, para que se pueda pensar en la función extrafiscal ambiental de dicha especie tributaria.

Aunque la contribución de mejora es adecuada, en sentido amplio, a la finalidad de protección del medio ambiente, como se ha visto, además de ser poco utilizada, tiene las limitaciones antes mencionadas y con carácter retroactivo en cuanto a la extrafiscalidad.

Otro tipo de impuesto, creado por la Enmienda Constitucional número 39, de 19 de diciembre de 2002, cuya redacción añadió el art. 149-A a la CRFB/88 instituyendo la Contribución para Financiar los Servicios de Alumbrado Público (COSIP). Se trata de un impuesto vinculado, cuyo objetivo es pagar el suministro de energía, así como el mantenimiento, explotación, instalación y mejora de los equipos de alumbrado público municipal.

En lo que toca al aspecto ambiental de la COSIP, si bien está orientado a la fiscalidad, con el fin de hacer frente al coste por el uso de la electricidad utilizada por los municipios, puede tener como base de cálculo valores asignados a rangos de consumo eléctrico de la propiedad, lo que *per se*, incrementa los costes por el uso de la electricidad, promoviendo el principio ambiental del usuario-pagador.

Otro aspecto medioambiental relevante de la COSIP se pone de manifiesto en la medida en la que los Ayuntamientos deben procurar reducir los costes derivados del consumo eléctrico, de forma que los fondos recaudados puedan hacer frente a los costes del servicio de alumbrado público, lo que en definitiva favorece la conservación del medio ambiente.

En las dos especies tributarias aquí tratadas, es posible promulgar leyes que concedan beneficios fiscales, observando el grado de actuación de los contribuyentes en favor del medio ambiente.

### 3.1.3 Tasas

Hay que tener en cuenta que la tasa es una especie de impuesto bilateral, de carácter compensatorio, es decir, que surge de la realización de una actividad estatal. Además, la recaudación de esa especie tributaria está vinculada al coste relativo del ejercicio del poder de policía, o servicio, resultante de la utilización, efectiva o potencial, de servicios públicos concretos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición<sup>6</sup>.

El aspecto material del hecho imponible de esa modalidad tributaria

<sup>6</sup> Como se expresa en el art. 145, II, de la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988.



surge de “una actuación estatal directamente relacionada con el contribuyente”, que “puede consistir en un servicio público o en un acto de policía” (CARRAZZA, 1991, p. 243).

A la vista de la estructura bilateral y sinalagmática, algunos autores consideran que las tasas están enlucidas y, por ello, no serían la especie impositiva más adecuada para la fiscalidad ambiental.

Las tasas ambientales son criticadas por su escasa capacidad de incentívación, ya que se calculan sobre la base de importes muy pequeños en comparación con los daños ambientales, lo que la aleja del PPP. Por otro lado, el tributo también se considera responsable de la venta de autorizaciones para contaminar, ya que existe la posibilidad de cobrar tasas por la autorización de explotación de recursos naturales y por la liberación de actividades potencialmente contaminantes (MONTERO, 2014, p. 248-249).

Sin embargo, como se ha visto, la extrafiscalidad no es incompatible con el principio de capacidad de pago. Así, es posible que, en la tributación aquí analizada, la base imponible sea progresiva por la contaminación y la actividad contaminante, así como que en el aspecto subjetivo recaiga sobre el contribuyente contaminante. En esa perspectiva, José Nabais sugiere:

[...] En lo que respecta específicamente a los tributos ambientales, hay que empezar diciendo que, a *prima facie*, los impuestos o tasas bilaterales tienen más probabilidades de internalizar los costes externos, tal como prescribe el principio de “quien contamina paga”, que los tributos o impuestos unilaterales. Puesto que dicha internalización implica una idea de causalidad que sólo la figura de las cargas es capaz de expresar por su capacidad de imponer, de forma directa y rigurosa, una carga de responsabilidad por la producción de costes externos susceptibles de ser individualizados (NABAIS, 2003, p. 33).

Hay posibilidad de conclusiones diferentes sobre un mismo fenómeno, en la medida en que se extraen diferentes abstracciones de los paradigmas vigentes, es decir, dependiendo de cómo se utilice el paradigma para explicar un hecho, se puede llegar a resoluciones completamente diferentes de los problemas, pero ambas son coherentes con la teoría presupuesta (KUHN, 1998).

Aunque, la directriz defendida por el autor portugués parece más adecuada, en la medida en que las tasas, precisamente por su carácter bilateral, pueden promover más eficazmente la internalización de las externalidades negativas, basándose en el principio de que quien contamina paga.

A pesar de la dificultad metodológica de cálculo, a través de ese tipo de tributo se puede valorar directamente, de forma específica y divisible,

la responsabilidad por la producción de los costes externos y los costes del Estado para proteger el medio ambiente, de forma que se desincentiven las conductas típicamente contaminantes. En ese sentido, la lección de José Nabais prosigue:

Sin embargo, aunque en teoría los impuestos o tasas bilaterales son los más apropiados para la aplicación del principio básico del derecho ambiental, el principio de quien contamina paga, en la práctica hay grandes obstáculos que impiden y obstaculiza de manera eficaz que lo hagan. Y es que la divisibilidad de la prestación proporcionada por el Estado y otros entes públicos, que permitiría determinar la cuantía del pago a realizar por el contaminador que se beneficia de ella, atendiendo precisamente a la proporción en que ese beneficio es percibido por él, no siempre se verifica cuando estamos en el ámbito de la protección o tutela del medio ambiente (NABAIS, 2003, p. 33).

Precisamente por el carácter bilateral, los costes por tales servicios serán calculados y debidos, según la responsabilidad del agente contaminador, para desincentivar tales conductas que degradan los ecosistemas, ya que los costes resultantes de la reparación deben ser mucho mayores que los de la prevención o de la realización de otra conducta, que no está en el soporte fáctico de la exacción.

En base al espectro de actividades de los municipios en materia ambiental, a través de políticas públicas dirigidas a la reparación y prevención de los bienes ambientales protegidos, se pueden incluir en la base de cálculo de las tasas ambientales los costes de reparación de los daños ambientales causados o que se pretenden prevenir.

Desde las tasas ambientales de competencia municipal, calculadas en base al coste de reparación y prevención de forma extrafiscal, basadas en la intención de inducir el cambio de conductas potencialmente contaminantes, en base a la intervención en la propiedad del contribuyente, a través de la imposición, ya que el impuesto es una forma de restricción de la propiedad privada, es posible desincentivar las conductas contaminantes, notablemente cuanto menor sea la recaudación de esa exacción.

Como ejemplo de una tasa municipal, verdaderamente ambiental, que prevé una recaudación progresiva, según el grado y la capacidad contaminante del contribuyente, citamos la tasa de licencia establecida por el Municipio de Florianópolis, a través de la Ley Complementaria n. 545 de 2015.

La citada ley establece en el *caput* del art.1, como hecho imponible, el coste del servicio de licencia prestado por el ayuntamiento “en función del

potencial contaminante/degradante y del tamaño de la empresa”, teniendo como sujeto pasivo, el responsable directo o indirecto de la actividad de interés ambiental (art. 2)<sup>7</sup>.

No obstante, al potencial extrafiscal de las tasas, es poco explorado por los Municipios, siendo más común la institución de tasas de carácter fiscal sobre los costes del servicio de recolección, retiro y disposición de residuos sólidos (tasa de basura), y las tasas resultantes de la licencia ambiental, basadas en el ejercicio del poder de policía.

## CONSIDERACIONES FINALES

En el estudio de la tributación ambiental, se comprobó que el principio de la capacidad de pago tiene su protagonismo desplazado, dando paso al principio ambiental del contaminador-pagador.

La tributación ambiental surgió, bajo el prisma del principio de quien contamina paga ejerciendo una función diferenciada, conocida como extrafiscal, en detrimento de la faceta típicamente fiscal, la recaudación.

A partir de esa correlación entre el impuesto y el medio ambiente, se vio en el segundo punto que la entidad federativa debe hacer uso de los mecanismos inherentes a su competencia tributaria para legislar con el fin de fomentar la preservación y recuperación de la naturaleza, haciendo uso de importantes herramientas del Derecho Tributario, de carácter extrafiscal, buscando promover la internalización de las externalidades negativas.

El Estado, a través de los impuestos ambientales, puede desalentar la práctica de conductas que degradan el medio ambiente. En ese sentido, se estudió, a nivel de competencia tributaria municipal, la viabilidad jurídica de la institución de impuestos ambientales, evaluando la eficacia de cada especie tributaria en la preservación del medio ambiente, en el orden municipal.

Se observó que la materialidad de las verdaderas exacciones ambientales se deriva del hecho mismo de que está dirigida a frenar, sin constituir una sanción para un acto ilícito, ya que la degradación del medio ambiente puede ser lícita y por lo tanto tributaria.

En el cuarto ítem, quedó claro que el deber de asumir los costos de las externalidades negativas en el proceso productivo, cuyo fundamento es el principio de solidaridad y el medio ambiente ecológicamente equilibrado para las generaciones actuales y futuras, será la tributación ambiental

<sup>7</sup> Pimenta opina sobre la constitucionalidad de dicha ley municipal (PIMENTA, 2020).

municipal, presentada como un importante instrumento para garantizar y promover la preservación ambiental.

En este estudio se ha considerado que los impuestos y contribuciones municipales, sólo en un sentido amplio, y desde la concesión de beneficios fiscales y la asignación de ingresos, son capaces de promover el medio ambiente, dada la falta de competencia fiscal municipal (constitucional) para establecer impuestos o contribuciones ambientales en sentido estricto.

Además de la función extrafiscal, también se destacó la función recaudatoria de las contribuciones e impuestos municipales, en un sentido amplio, en cuanto a la posibilidad de promover la protección del medio ambiente, ya sea mediante la recaudación y asignación de ingresos o mediante la concesión de incentivos, a través de incentivos fiscales, destinados a inducir comportamientos ambientalmente adecuados.

Para contestar a la pregunta, sobre la posibilidad de la institución de una tributación verdaderamente ambiental, se concluyó que, para lograr la extrafiscalidad ambiental (*stricto sensu*), sólo los impuestos municipales son la especie tributaria adecuada para tal fin, pues a partir de la correlación de la bilateralidad y los costos de prevención y reparación de la naturaleza, el Municipio puede incluir en la base de cálculo de la tasa los montos que se destinarían a los servicios de restauración de la degradación ambiental, aunque no sea una tarea fácil, esa cuantificación.

Para la institución de tasas municipales, verdaderamente ambientales, la materialidad de la exacción, que puede ser creada por la ley municipal, debe propiciar, en lo extrafiscal (PPP), que el contribuyente busque medios alternativos para reducir la producción de externalidades negativas, ya que los costes de prevención son mucho menores que los de reparación y los del impuesto, y lo ideal es promover la no realización del hecho imponible, y en consecuencia no generar ingresos fiscales.

Por lo tanto, los contaminadores, para maximizar sus beneficios, deben adaptarse a la política medioambiental de no contaminación o reducción de daños en la medida de lo posible para pagar menos impuestos, lo que *per se*, incentiva el desarrollo de tecnologías limpias, así como la adopción de prácticas o conductas que no degraden el medio ambiente, por parte de los contribuyentes que pretenden aumentar sus ingresos de operacionales.

La tributación ambiental, basada en la extrafiscalidad, es una novedad en el Derecho brasileño. Es necesario realizar más estudios sobre la competencia constitucional municipal, los límites de su uso y la necesidad de mejorar la legislación. Este artículo no pretende agotar el tema, sino

únicamente lanzar las directrices de la fiscalidad ambiental municipal, con el fin de promover la aplicación de las ideas planteadas.

## REFERENCIAS

AYDOS, E. L. P. *Tributação ambiental no Brasil: fundamentos e perspectivas*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

BECKER, A. A. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acceso: 22 de mayo. 2020.

CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1991.

COSTA, R. H. Tributação Ambiental. In: FREITAS, V. P. (org.) *Direito Ambiental em evolução*. Curitiba: Juruá, 2003. p. 303-314.

DERANI, C. *Direito Ambiental Econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

DOMINGUES, J. M. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FLORIANÓPOLIS. Câmara Municipal de Florianópolis. *Lei Complementar Municipal n. 545 de 2015*. Dispõe sobre a Taxa de Licenciamento Ambiental, a Taxa de Prestação de Serviços Ambientais e a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental Municipal. Florianópolis: Câmara Municipal de Florianópolis, 2015. Disponible en: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/f/florianopolis/lei-complementar/2015/55/545/lei-complementar-n-545-2015-revoga-os-arts-2-4-5-6-8-9-e-os-anexos-i-e-ii-da-lei-complementar-n-206-de-2005-os-arts-5-6-10-e-os-anexos-ii-e-iv-da-lei-complementar-n-376-de-2010-e-dispoe-sobre-a-taxa-de-licenciamento-ambiental-a-taxa-de-prestacao-de-servicos-ambientais-e-a-taxa-de-controle-e-fiscalizacao-ambiental-municipal>. Acceso: 2 de noviembre. 2020.

FOLMANN, M. IPTU e tributação ambiental: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário. In: PEIXOTO, M. M. *IPTU: aspectos jurídicos*

- relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 503-521.
- KIRCHHOF, P. *Tributação no Estado Constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- KUHN, T. *A estrutura das revoluções científicas*. 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 1998.
- LARENZ, K. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.
- MACHADO, P. A. L.. *Direito Ambiental Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MEIRELLES, H. L. *Direito Municipal Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MILARÉ, E. *Direito do ambiente*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- MOLINA, P. M. H. *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- MONTERO, C. E. P. *Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- NABAIS, J. C. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. *Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente*. Lisboa, ano VI, n. 12, p. 23-42, 2003. Disponível em: <https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/8603/3/2.pdf?ln=pt-pt>. Acesso: 25 de octubre. 2020.
- NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.
- NUNES, C. S. *Direito Tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.
- PIMENTA, P. R. L. *Direito Ambiental Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- RODRIGUES, M. A. *Elementos de direito ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- SOARES, C. D. *O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente*. Coimbra: Almedina, 2002.

TABOADA, C. P. El principio ‘quien contamina paga’ y el principio de capacidad económica. In: TÔRRES, H. T. (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 79-95.

TORRES, R. L. A política industrial da era Vargas e a Constituição de 1988. In: SANTI, E. M. D. (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

TORRES, R. L. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. São Paulo: Renovar, 2013.

TUPIASSU, L. V. C. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Artículo recibido el: 23/07/2020.

Artículo aceptado el: 08/10/2021.

**Cómo citar este artículo (ABNT):**

OLIVEIRA, J. C.; FERNANDEZ FILHO, L. A. A. Fiscalidad ambiental municipal: (in)admisibilidad en el ordenamiento jurídico brasileño. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 18, n. 42, p. 199-221, sep./dic. 2021. Disponible en: <http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1919>. Acceso: día de mes. año.