

1 2 9 0



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

José Heleno Prestes Vanzeler

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E SUSTENTABILIDADE:
ILUSTRAÇÃO COM O SETOR DOS TRANSPORTES**

**Dissertação no âmbito do Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Políticas,
Menção em Direito Fiscal, orientada pelo Professor Doutor José Casalta Nabais
e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - PT.**

Julho de 2019



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

José Heleno Prestes Vanzeler

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E SUSTENTABILIDADE:
ILUSTRAÇÃO COM O SETOR DOS TRANSPORTES**

*ENVIRONMENTAL TAXATION AND
SUSTAINABILITY: ILLUSTRATION WITH THE
TRANSPORT SECTOR*

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas / Menção em Direito Fiscal.

Orientador: JOSÉ CASALTA NABAIS

Julho de 2019

Este trabalho é dedicado ao Professor Doutor Marcelo Moreira dos Santos, meu maior incentivador para seguir na vida acadêmica, a minha mãe e meus irmãos e à memória do meu pai, por todos os sacrifícios que fizeram para que eu pudesse estudar.

AGRADECIMENTOS

BE-NE-DI-TA

Essas quatro sílabas bastariam para preencher esta página. Elas são o símbolo da gratidão para mim. Eu completava dez anos de idade e, finalmente, minha mãe conseguiu uma vaga para mim na única escola daquela redondeza. Com a ajuda da professora, eu aprendi logo o alfabeto e já iniciava a formar as sílabas. Essas quatro acima eu rabisquei com um graveto no chão do quintal da minha casa, à sombra das mangueiras, e se tornaram uma imagem viva na minha memória.

Agradeço a minha mãe, Benedita Prestes, aos meus irmãos, aos meus professores, amigos, colegas de trabalho, aos meus alunos, ao Poder Judiciário do Estado do Amapá e, sobretudo, a Deus por me conceder vida e saúde para realizar este sonho. Agradeço ao Senhor Doutor Carlos Alberto Garbi, aos colegas Evannildo Rodrigues e Elizomar Alves, a Sra. Joaquina Cardoso, ao Padre Paulo Simões, amigos conquistados nesta jornada, e a Daniane Primavera, Veridiano Collares, Dra. Odete Scalco, Dra. Mayra Brandão e ao meu professor, Doutor Macelo Moreira dos Santos, cujas palavras de ânimo em muito me ajudaram a seguir adiante.

Também tenho muito a agradecer ao Tribunal de Justiça do Estado do Amapá, à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e a sua magnífica Biblioteca, à Biblioteca Geral, à Biblioteca da Faculdade de Economia, à Casa Municipal da Cultura de Coimbra e ao Instituto Justiça e Paz, pela boa acolhida e pelo conhecimento partilhado. Aos Professores Doutores Fernando Alves Correia, Maria Matilde Lavouras, Maria Alexandra Aragão, Suzana Tavares da Silva, Mário Reis Marques, pelo conhecimento compartilhado e, principalmente, ao meu orientador, Professor Doutor José Casalta Nabais, pelo seu pensamento crítico, pela sua paciência e pela sua experiência, que ajudaram a ampliar o meu discernimento. Obrigado!

RESUMO

Este trabalho tem por objeto a tributação ambiental e a sustentabilidade. Seu principal objetivo é analisar em que medida a tributação ambiental pode contribuir para a sustentabilidade. Decorre de uma investigação essencialmente bibliográfica à luz da doutrina luso-brasileira. Tem como principal motivação a análise dos elementos constitutivos da tributação ambiental, suas características e limitações, sua relação com a ideia de sustentabilidade e suas implicações com o setor dos transportes. O trabalho é estruturado em duas partes. Na primeira, procuramos situar a tributação ambiental no quadro da tributação em geral, fazendo uma breve explanação sobre o Estado fiscal e as funções da tributação. Observamos que a fiscalidade é a principal função da tributação, em consonância com a natureza do Estado fiscal. Entretanto, a extrafiscalidade exerce o importante papel de influenciar comportamentos sociais e econômicos. A utilização dos instrumentos tributários, ou seja, os tributos e os benefícios fiscais, com o principal objetivo de alcançar resultados extrafiscais, sobretudo econômicos e sociais, constitui um domínio jurídico próprio: o direito econômico tributário. Buscamos distinguir os tributos ambientais verdadeiros dos falsos, observando entre os primeiros quais tendem a operar na proteção ambiental: os unilaterais ou os bilaterais e quais são, na prática, os mais adequados para esse desiderato. Verificamos se nesse âmbito prevalece a tributação direta ou a indireta, a utilização dos benefícios fiscais e os limites à utilização dos instrumentos tributários na defesa do ambiente. Na segunda parte, analisamos a tributação ambiental à luz da sustentabilidade social, econômica, ecológica e a sua relação com a sustentabilidade fiscal, buscando ilustrá-la com o setor dos transportes, considerado um dos mais estratégicos nesse contexto. Ao final do estudo, são apresentadas as principais conclusões a que ele nos conduziu e as respostas aos principais problemas levantados no curso da pesquisa, tentando colaborar para o debate acerca do tema que, apesar de importante, tem sido pouco explorado pela doutrina no Brasil e em Portugal.

Palavras-chave: tributos e benefícios fiscais ambientais; sustentabilidade sócio-econômico-ambiental - fiscal; transportes - combustíveis.

ABSTRACT

This work aims at environmental taxation and sustainability. Its main objective is to analyze the extent to which environmental taxation can contribute to sustainability. It follows from an essentially bibliographical investigation based on the Luso-Brazilian doctrine. Its main motivation is the analysis of the constituent elements of environmental taxation, its characteristics and limitations, its relation with the idea of sustainability and its implications with the transport sector. The work is structured in two parts. In the first, we seek to situate environmental taxation in the context of taxation in general, giving a brief explanation of taxation State and the functions of taxation. We note that fiscality is the main function of taxation, in line with the nature of the taxation State. However, extra taxation plays an important role in influencing social and economic behavior. The use of tax instruments, that is, taxes and tax benefits, with the main objective of achieving extrafiscal results, especially economic and social, constitutes a legal field of its own: tax economic law. We seek to distinguish true environmental taxes from false ones, observing among the first ones which tend to operate in environmental protection: the unilateral ones or the bilateral ones and which are, in practice, the most suitable for this desideratum. We verified whether direct or indirect taxation prevails, the use of tax benefits and the limits to the use of tax instruments in the defense of the environment. In the second part, we analyze environmental taxation in the light of social, economic and ecological sustainability and its relation with fiscal sustainability, seeking to illustrate it with the transport sector, considered one of the most strategic in this context. At the end of the study, we present the main conclusions and the answers to the main problems raised in the course of the research, trying to contribute to the debate about the theme that, although important, has been little explored by the doctrine in Brazil and in Portugal.

Keywords: taxes and environmental tax benefits; socio-economic-environmental sustainability - fiscal; transport - fuels.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AFV – veículos de combustível alternativo
BEV – veículos 100% elétricos
BF – Benefícios Fiscais
Cf. – Confira
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Brasil)
CNPq – Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (Brasil)
Coord. – coordenador
CRP/1976 – Constituição da República Portuguesa, de 1976 (Portugal)
EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais (Portugal)
GTEBF – Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais (Portugal)
ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (Brasil)
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (Brasil)
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (Brasil)
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (Brasil)
ISV – Imposto Sobre Veículos (Portugal)
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Brasil)
IUC – Imposto Único de Circulação (Portugal)
LBA – Lei de Bases do Ambiente. Lei n.º 19/2014, de 14 de abril (Portugal)
m³ – metro cúbico
OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC – Organização Mundial do Comércio
Org. – organizador
p. – página.
PPP – princípio do poluidor-pagador
RE – Recurso Extraordinário (Brasil)
ss. – seguintes
STF – Supremo Tribunal Federal (Brasil)
t – tonelada
TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (Brasil)
TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
V. ou v. – veja
VANT – veículos aéreos não tripulados
VARP – veículos aéreos remotamente pilotados
v.g. (*verbi gratia*) – por exemplo
Vol. – volume

ÍNDICE DE FIGURAS, GRÁFICOS E TABELAS

- Figura 1.1 – Instrumentos tributários a serviço extrafiscal
- Figura 1.2 – Autonomia do direito econômico tributário
- Figura 2.1 – Os auxílios de Estado
- Figura 2.2 – Quadro da tributação
- Figura 3.1 – ICMS ecológico
- Figura 2.1.1 – Pilares da sustentabilidade
- Figura 2.1.2 – Esquema de Controle dos Benefícios Fiscais proposto pelo GTEBF em Portugal
- Gráfico 01 – Objetivos de um tributo ambiental verdadeiro com alíquota decrescente
- Gráfico 02 – Objetivos de um tributo ambiental verdadeiro com alíquota crescente
- Gráfico 03 – Implementação de subsídios para BEV considerando um orçamento de 5M€.
- Tabela 01 – Valores, em reais, devidos a título de TCFA por estabelecimento por semestre
- Tabela 02 – Gases atmosféricos e partículas considerados nos impostos dos Estados Membros da União Europeia sobre a contaminação atmosférica (2018)
- Tabela 03 – Os tributos sobre os combustíveis no Brasil (2019)

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	4
RESUMO.....	5
ABSTRACT	6
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	7
ÍNDICE DE FIGURAS, GRÁFICOS E TABELAS	8
INTRODUÇÃO	12
Parte I - O QUADRO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	14
Capítulo I - FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO E INSTRUMENTOS ECONÔMICO-TRIBUTÁRIOS.....	14
1 A noção de Estado fiscal e a função primordial da tributação.....	14
2 A utilização da tributação para alcançar objetivos extrafiscais.....	17
2.1 As normas fiscais e as extrafiscais.....	19
2.2 As normas tributárias indutoras	20
2.2.1 Noção e características das normas tributárias indutoras	21
2.2.2 Pressupostos e tipos de normas tributárias indutoras.....	23
2.2.3 Argumentos desfavoráveis e vantagens das normas tributárias indutoras.....	25
3 O direito econômico tributário.....	28
3.1 Considerações gerais.....	28
3.2 A possibilidade de autonomização do direito econômico tributário.....	30
3.2.1 Definição de direito econômico tributário	32
3.2.2 Fundamento constitucional do direito econômico tributário	33
3.2.3 Características do direito econômico tributário	34
4 Limites relativos à utilização dos instrumentos tributários com finalidade extrafiscal....	36
Capítulo II - A PROTEÇÃO AMBIENTAL PELA VIA TRIBUTÁRIA.....	41
1 As pré-compreensões e o conceito de meio ambiente	41
2 A proteção ambiental e os serviços que lhe podem ser prestados pela via tributária	43
3 Instrumentos tributários utilizados em defesa do meio ambiente.....	45
3.1 Tributos ambientais	46
3.1.1 Os verdadeiros e os falsos tributos ambientais	50
3.1.2 A natureza dos tributos ambientais.....	54
3.1.3 A tributação ambiental e os tributos unilaterais (impostos) e bilaterais (taxas) ..	54
3.1.4 Os tributos ambientais no âmbito da tributação direta e da tributação indireta..	57

3.2 Benefícios fiscais ambientais.....	64
3.2.1 Breves considerações acerca dos auxílios de Estado.....	65
3.2.2 Os benefícios fiscais (benefícios ou incentivos?).....	67
3.2.3 Conceito de benefícios fiscais.....	68
3.2.4 A utilização de benefícios fiscais para tutelar o meio ambiente.....	71
4 As limitações à proteção ambiental pela via tributária.....	74
4.1 Limites específicos à utilização dos tributos extrafiscais com finalidades ambientais.....	76
4.2 Limites específicos à utilização dos benefícios fiscais para melhoria e proteção do meio ambiente.....	77
Capítulo III - OS TRIBUTOS E BENEFÍCIOS FISCAIS AMBIENTAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	80
1 A aptidão das espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro para tutelar o meio ambiente.....	80
1.1 Os impostos ambientais.....	81
1.2 As taxas ambientais.....	85
1.3 Contribuições de melhoria.....	89
1.4 Empréstimos compulsórios.....	90
1.5 Contribuições especiais.....	91
2 ICMS ecológico, um tributo ou um incentivo?.....	92
3 Benefícios fiscais ambientais no ordenamento jurídico brasileiro.....	94
Parte II - ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL EM FACE DA NOÇÃO DE SUSTENTABILIDADE.....	96
Capítulo I - DA SUSTENTABILIDADE FISCAL, ECOLÓGICA E SOCIAL.....	96
1 Noções preliminares.....	96
1.1 Considerações acerca da definição de sustentabilidade.....	96
1.2 Os três pilares da sustentabilidade: ambiental, econômico e social.....	98
2 A tributação e a noção de sustentabilidade.....	100
2.1 A sustentabilidade fiscal do Estado.....	101
2.2 A suportabilidade fiscal do Estado.....	104
2.3 A sustentabilidade ecológica pela via tributária.....	106
2.3.1 Sustentabilidade ecológica no domínio dos tributos ambientais.....	106
2.3.2 Sustentabilidade ecológica e os benefícios fiscais ambientais.....	108
3 Critérios da tributação em face da ideia de sustentabilidade.....	110

3.1 O ideal do princípio do poluidor-pagador e a praticidade do princípio da capacidade contributiva	111
3.2 A correlação dos pilares da sustentabilidade com a manutenção de um Estado social, financeira e ecologicamente sustentável.....	113
Capítulo II - A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO SETOR DOS TRANSPORTES EM FACE DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL.....	115
1 A importância dos transportes para a sociedade e para a economia no âmbito de um desenvolvimento sustentável	115
2 O papel dos transportes em relação à ideia de sustentabilidade	116
2.1 Os transportes como motor da economia e a economia de mercado como fonte de tributos	117
2.2 Custos ambientais dos transportes e a busca por alternativas ecológicas.....	118
3 Instrumentos tributários aplicados aos veículos e combustíveis com objetivos ecológicos	122
3.1 Os tributos sobre os veículos e combustíveis com implicações ambientais.....	123
3.2 Os benefícios fiscais referentes aos veículos e combustíveis em defesa do meio ambiente.....	127
3.3 Os instrumentos econômico-tributários que podem ser desenvolvidos ou adaptados em defesa do meio ambiente referentes aos transportes e a ideia de sustentabilidade ..	131
CONCLUSÃO	134
BIBLIOGRAFIA	139

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objeto de investigação a tributação ambiental e a sustentabilidade. A principal indagação que o norteia é a seguinte: em que medida a tributação ambiental pode contribuir para a sustentabilidade, especialmente no setor dos transportes? E, para alcançar tal desiderato, será estruturado em duas partes. Na primeira parte, faremos uma breve exposição com o propósito de caracterizar a tributação ambiental no âmbito da tributação em geral, procurando descrevê-la sucintamente; na segunda parte, intentamos uma análise da tributação ambiental à luz da sustentabilidade, buscando ilustrá-la com o setor dos transportes, que consideramos um dos mais estratégicos nesse contexto.

A principal motivação que nos impulsionou a desenvolver este estudo está ligada com o propósito de analisar os elementos constitutivos da tributação ambiental, suas características, sua relação com a noção de sustentabilidade social, econômica, ecológica e com a sustentabilidade fiscal do Estado, bem como a suportabilidade fiscal deste pelos contribuintes e, ainda, suas implicações com o setor dos transportes. O objetivo central deste estudo pode ser resumido na busca pelos serviços que o direito dos tributos presta ou que podem ser desenvolvidos para a proteção ambiental, especialmente em relação ao setor dos transportes no Brasil e em Portugal, bem como as limitações que caracterizam tais serviços.

Para tanto, será necessário proceder a uma breve contextualização e algumas considerações acerca do Estado fiscal, assim como das funções das normas tributárias, ou seja, a fiscal e a extrafiscal, servindo como ponto de partida para traçarmos um perfil das normas tributárias indutoras. A partir dessas premissas, buscaremos situar a extrafiscalidade, composta pelos instrumentos tributários, ou seja, os tributos extrafiscais e os benefícios fiscais, no campo do direito econômico tributário, gizando um breve perfil deste ramo jurídico, bem como as limitações gerais à extrafiscalidade, tendo como principal referencial teórico as doutrinas lusa e brasileira.

O segundo capítulo constitui o ponto central do trabalho. Nele nos ocuparemos da proteção ambiental pela via tributária, cujo foco será a utilização dos instrumentos tributários com o objetivo de melhorar e proteger o meio ambiente. Para alcançar tal desiderato, será imprescindível a distinção entre os verdadeiros e os falsos tributos ambientais, como base para traçarmos um perfil da natureza dos tributos ambientais e dos benefícios fiscais ambientais, sem deixar de considerar as específicas limitações da utilização dos mesmos.

Assim, a primeira parte deste estudo se encerra com o terceiro capítulo, que é dedicado a um panorama dos tributos e dos benefícios fiscais ambientais no ordenamento jurídico brasileiro, analisando a aptidão das espécies tributárias pátrias para a proteção ambiental.

A segunda parte deste trabalho é constituída por dois capítulos. No primeiro, faremos uma análise da tributação ambiental à luz da sustentabilidade. A noção de sustentabilidade será compreendida a partir dos seus três pilares fundamentais, ou seja, o ambiental, o econômico e o social. O que servirá de base para a abordagem da ideia de sustentabilidade fiscal do Estado. Todavia, nosso enfoque será a sustentabilidade ecológica e como esta pode se suceder pela via tributária, isto é, pela utilização dos tributos e dos benefícios fiscais ambientais, ponderando-se sobre os critérios da tributação ambiental e correlacionando-se os pilares da sustentabilidade com a manutenção de um Estado social, econômica e ecologicamente sustentável.

No último capítulo, ilustraremos as abordagens feitas acerca da tributação ambiental e da sustentabilidade. Para tanto, elegemos o setor dos transportes, considerado um dos mais estratégicos a esse respeito, tendo em vista a sua importância para a sociedade e a economia no âmbito de um desenvolvimento sustentável e da sustentabilidade fiscal. A escolha desse particular setor também decorre dos custos ambientais que ele provoca, sobretudo pelas emissões poluentes. Assim, os transportes e os combustíveis são alvos de elevada tributação e também objetos de benefícios fiscais, uma boa parte dos quais com caráter ambiental. Por derradeiro, faremos algumas considerações sobre os instrumentos tributários que podem ser desenvolvidos ou adaptados em defesa do meio ambiente nesse setor.

Como parte final deste estudo, serão apresentadas as principais conclusões a que ele nos conduzirá, apresentando respostas aos principais problemas levantados no curso de toda a pesquisa, em uma tentativa de colaborar para o debate acerca de um tema que, apesar de tamanha envergadura e importância, tem sido relativamente pouco explorado pela doutrina tanto no Brasil, quanto em Portugal.

Parte I

O QUADRO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Capítulo I

FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO E INSTRUMENTOS ECONÔMICO-TRIBUTÁRIOS

1 A NOÇÃO DE ESTADO FISCAL E A FUNÇÃO PRIMORDIAL DA TRIBUTAÇÃO

Quando nos reportamos à tributação como suporte financeiro do Estado, não estamos nos referindo a outra coisa senão ao Estado fiscal¹. Na busca pela noção de Estado fiscal somos conduzidos à seguinte indagação: por que e para que pagamos impostos? Isto quase sempre não se faz por prazer, apesar de sempre estarmos prontos para colher os frutos que advêm dessa entrega de uma parte do nosso patrimônio privado para o Estado.

Atualmente os Estados são amplamente entendidos como Estados fiscais, ou seja, aqueles cujas necessidades financeiras são essencialmente supridas por meio dos tributos, sobretudo os impostos. Com efeito, o Estado fiscal não é, em essência, um Estado proprietário, produtor ou empresário, e sim um ente financeiro cujas necessidades materiais são cobertas pelo dinheiro que ele recebe, administra e aplica, resultante basicamente de impostos². Assim, a característica fundamental do Estado fiscal está ligada com a sua principal fonte de recursos financeiros, ou seja, os tributos, mormente os impostos.

Apesar de o tributo não ser uma sanção por ato ilícito, portanto não é multa, tampouco é pena, a realidade fática mostra que os cidadãos não são movidos a pagar os tributos, especialmente os impostos, por ato oriundo da sua própria vontade³, e sim porque

¹ O estudo da natureza fiscal do Estado contemporâneo é aprofundado, em Portugal, por José Casalta Nabais. V. Nabais, José Casalta, 1998. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. – (tese de doutoramento). 4. reimp. Coimbra: Almedina, 2015, p. 191 e ss. No Brasil, o Estado fiscal é abordado por Ricardo Lobo Torres como um fenômeno que “dilargou as fronteiras da liberdade humana, permitindo o desenvolvimento das iniciativas individuais e o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços”. Torre, Ricardo Lobo. A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 98.

² Cf. Nabais, 2015, p. 191 e ss.

³ Da mesma maneira, os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por ato de vontade das partes. Conforme dispõe o artigo 36.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária de Portugal.

são compelidos para tal, na medida em que demonstrem capacidade contributiva⁴, mormente com relação aos impostos, dos quais uma das características é a coatividade.⁵

Assim, podemos afirmar que o contribuinte paga os impostos porque ele tem o dever de pagá-los. Porém, simultaneamente a esse dever, ele tem o direito de não pagar os impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição ou que tenham natureza retroativa, bem como aqueles cuja liquidação e cobrança se façam à revelia dos termos da lei⁶. Portanto, é um “dever” cercado de “direitos”, inclusive de exigir que os demais membros da comunidade também contribuam para o suporte financeiro do Estado e que as despesas públicas sejam realizadas com eficiência.⁷

Quanto à razão de pagarmos os tributos, devemos ainda ressaltar que tal prestação é fundamental para a existência do Estado através da sua aparelhagem material e imaterial, bem como para que a máquina estatal funcione e, por fim, mas não menos importante, para que o Estado possa exercer as suas funções essencialmente delineadas na sua Lei Fundamental⁸. Por sua vez, o Estado existe para defender o interesse público e garantir a efetivação dos direitos e liberdades fundamentais. Evidentemente, referimo-nos aos Estados modernos de direito. Porém, não há Estado de direito democrático sem os recursos, notadamente os financeiros, necessários para suportar os custos da sua própria existência, da sua sobrevivência e do seu funcionamento democrático.⁹

⁴ Conforme dispõe o artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária Portuguesa.

⁵ E, diga-se de passagem, os impostos constituem “prestações duplamente coativas, pois são coativas quanto ao seu nascimento e quanto ao seu cumprimento”. Nabais, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: Tôres, Heleno Taveira (Org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 414.

⁶ Cf. Nabais, José Casalta. Algumas questões a respeito da repercussão no Brasil do livro *O dever fundamental de pagar impostos*. Entrevista dada ao Professor Sérgio André Rocha, da UERJ, para integrar o livro *O dever fundamental de pagar impostos. O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*, organizado por Marciano Seabra de Godoi e Sérgio André Rocha, Belo Horizonte: D’Placido, 2017. In: Boletim da Faculdade de Direito, vol. XCIV, tomo I, ano 2018, p. 651-665. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2018, p. 663.

⁷ *Ibidem*.

⁸ V. Nabais, 2015.

⁹ Cf. Nabais, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. In: Nabais, José Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 20. Em nosso trabalho intitulado “A extrafiscalidade tributária da Zona Franca Verde de Macapá e Santana: aspecto ambiental” ponderamos que “a principal fonte de receita dos Estados modernos é a tributação e que, dependendo do seu modelo de atuação, necessitará de maior ou menor quantidade de recursos financeiros, logo se concluiria que o Estado liberal seria o melhor para a sociedade, por parecer menos oneroso; por outro lado, em países como o Brasil, cuja maioria da população é pobre, caso não houvesse a intervenção estatal para possibilitar o acesso dessas pessoas ao mínimo de atendimento à saúde, educação, habitação, por exemplo, certamente estar-se-ia lhes negando o mínimo de dignidade e, muitas vezes, até mesmo o direito à vida”. Vanzeler, José Heleno Prestes. A extrafiscalidade tributária da Zona Franca Verde de Macapá e Santana: aspecto ambiental. Trabalho de Conclusão do Curso de Pós-Graduação: Especialização

Convém destacar que, nos Estados de direito democrático, é o direito e não o poder que impera¹⁰. Entretanto, não podemos olvidar que todo e qualquer direito tem os seus custos públicos, uma vez que os direitos “não são dádivas, nem frutos da natureza, não são auto-realizáveis, tampouco podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado”¹¹. Consequentemente, “não há direitos gratuitos, direitos de borla, uma vez que todos eles se nos apresentam como bens públicos em sentido estrito”¹²⁻¹³. Pois, “a menos que os direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e a sua protecção pelas autoridades públicas exigem avultados recursos financeiros”.¹⁴

Daí decorre a denominada “cidadania fiscal”, que, segundo Casalta Nabais, se consubstancia na medida em que todos nós temos o “dever fundamental” de pagar os tributos de acordo com a nossa capacidade contributiva¹⁵, uma vez que estes constituem a principal fonte de recursos financeiros dos Estados modernos pautados em uma economia de mercado.¹⁶

Com base nesses fundamentos, podemos concluir seguramente que os Estados modernos são verdadeiramente Estados fiscais, e “falar em Estado fiscal é falar de impostos”¹⁷; estes, o principal suporte financeiro daquele. Neste sentido, o artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP), de 1976, dispõe que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas”. Por sua vez, João Manoel Vicente considera que “o objectivo principal do sistema fiscal numa economia de mercado é o da angariação de receitas para assegurar a actividade do Estado,

em Direito Tributário, apresentado ao Departamento de Pós-Graduação e Extensão da UNIVERSIDADE ANHANGUERA/Uniderp – Rede LFG de Ensino. Macapá, 2017, p. 6.

¹⁰ Münch, Ingo V. A proteção do meio ambiente na Constituição (tradução assegurada por Bernd Spiedel, revisada por José Joaquim Gomes Canotilho e Paulo Canelas de Castro). Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente. n.º 1, junho de 1994, Coimbra: Almedina, 1994, p. 53.

¹¹ Cf. Nabais, 2003, p. 21.

¹² *Ibidem*.

¹³ Maria Matilde Lavouras, ao tratar da problemática da definição e do financiamento dos bens públicos globais, assevera que “o financiamento de bens globais implica o recurso a mecanismos políticos – financeiros e não financeiros – para facilitar e adequar os fluxos financeiros públicos e privados”. Lavouras, Maria Matilde; Almeida, Teresa. Bens públicos globais: a problemática da sua definição e financiamento. Separata do Boletim de Ciências Económicas LII (2009) da Universidade de Coimbra. Coimbra: Gráfica de Coimbra, 2010, p. 29.

¹⁴ Cf. Nabais, 2003, p. 22.

¹⁵ *Ibidem*, p. 33-34.

¹⁶ Neste sentido, João Manuel Duarte Lopes Vicente considera que “é praticamente unânime que, na actualidade, nas economias de mercado, o principal meio de financiamento dos Estados consiste na cobrança de tributos, *maxime* de impostos (Ribeiro, 1997: 30; Franco, 2007: 58; Nabais, 2009: 3; Cruz, 2008: 120-123).” Vicente, João Manuel Duarte Lopes. A Extrafiscalidade e o investimento direto estrangeiro. Dissertação apresentada no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2012, p. 9.

¹⁷ Cf. Nabais, 2003, p. 24.

sendo este sistema, inclusivamente, aquele que assegura o maior volume de receitas públicas ao Estado”.¹⁸

Com efeito, a arrecadação tributária é essencial para que o Estado exista, funcione, exerça suas funções públicas e garanta a realização dos direitos e garantias fundamentais, incluindo-se aí o direito ou “direito-dever fundamental”¹⁹ que a todos assiste, e ao mesmo tempo obriga, em relação a um ambiente de vida digno e ecologicamente equilibrado, consagrado, dentre outros, no artigo 66.º da Constituição Portuguesa, de 1976, e no artigo 225 da Constituição Brasileira, de 1988.

Isto posto, não resta sombra para dúvidas de que a função primordial da tributação é arrecadar receitas para custear as despesas públicas²⁰. Contudo, precisamos ressaltar que o sistema tributário não se restringe a angariar receitas públicas, ele também exerce, embora de maneira secundária, outras funções de caráter extrafiscal, na medida em que pode ser utilizado para a prossecução de objetivos econômicos ou sociais. Assim, neste trabalho analisaremos também a aptidão dos instrumentos tributários para alcançar finalidades extrafiscais, tais como a melhoria e a proteção do meio ambiente.

2 A UTILIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO PARA ALCANÇAR OBJETIVOS EXTRAFISCAIS

Partindo do entendimento de que a extrafiscalidade é capaz de influenciar comportamentos sociais e econômicos, podemos inferir que esse fenômeno se faz presente em toda a tributação. Mesmo quando esta é utilizada com objetivo exclusivo de obter receitas para custear as despesas públicas, uma vez que toda e qualquer tributação, quer queira, quer não, de alguma maneira acaba por moldar a realidade social e econômica na qual incide²¹.

¹⁸ Vicente, 2012, p. 11.

¹⁹ Nabais, José Casalta. Tributos com fins ambientais. In: _____. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. vol. III. Coimbra: Almedina, 2010, p.176.

²⁰ Nesse sentido, Cristobal J. Barreto Moro assevera: “*El tributo es un instituto jurídico que, por su propia naturaleza, se encamina a la obtención de recursos para el Tesoro Público. Se caracteriza por su naturaleza contributiva y por cumplir una función fiscal*”. Moro, Cristobal J. *La tributación ambiental en España*. Madrid: Editora Tecnos, 1999, p. 43.

²¹ Cf. Nabais, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: Torres, 2005, p. 423. No mesmo sentido, Cristobal J. Barreto Moro observa que “o estabelecimento de qualquer tributo provoca, ‘acidental ou voluntariamente’, ‘direta ou indiretamente’, consequências extrafiscais”. Moro, 1999, p. 43.

Muito embora esse fenômeno, pelo menos em princípio, pareça ser um resultado ou uma consequência extra, ou seja, à parte da fiscalidade, na realidade ele é indissociável desta.²²

Nesse contexto, quando a tributação é utilizada com a finalidade primordial de obtenção de receitas, a manifestação da extrafiscalidade tende a ser relativamente pequena em face da fiscalidade, que é a regra na tributação de modo geral. Portanto, há uma predominância da finalidade fiscal e a extrafiscalidade que desta advém é um reflexo ou uma consequência inevitável e inerente a toda a tributação. Por outro lado, há situações em que a dose de extrafiscalidade tende a se manifestar em igual medida com relação à fiscalidade. Porém, nesse caso, estamos no âmbito do que se vem denominando “falsa extrafiscalidade”.

Assim, ao tratar das finalidades dos tributos, especialmente dos impostos, somos convocados a trazer à colação aquilo que Casalta Nabais designa genericamente de “falsa extrafiscalidade”, que é composta pela “extrafiscalidade imanente” e pela “extrafiscalidade concorrente”²³. A primeira, segundo o autor, se encontra em várias normas do direito fiscal como finalidade secundária ou assessória. Entre os exemplos apresentados pelo autor, destacamos o que se refere ao artigo 66.º, n.º 2, alínea *h*, da Constituição da República Portuguesa, que dispõe sobre “a compatibilização da política fiscal com a proteção do ambiente e da qualidade de vida”.²⁴

Por seu turno, a “fiscalidade ou extrafiscalidade concorrente” ocorre quando a finalidade de obtenção de receitas fiscais para custear as despesas públicas se conjuga, por igual medida, com o propósito de modelação dos comportamentos dos indivíduos e das empresas, podendo o Estado desestimular as condutas indesejáveis ou favorecer as atitudes desejáveis. Havendo, portanto, em tais casos, uma simultaneidade de objetivos fiscais e extrafiscais de uma maneira relativamente equiparada.²⁵

Para além disso, é amplamente aceite entre os doutrinadores o entendimento de que a tributação pode ser utilizada com o propósito de alcançar objetivos sociais ou econômicos, ainda que isso não ocorra em larga medida. Com efeito, isso nos leva a indagar se realmente existe uma tributação puramente extrafiscal e, em face dessa indagação, tem significativa importância a distinção entre as normas fiscais e as extrafiscais. Uma questão sobre a qual vários estudiosos têm se debruçado, utilizando-se de diversos critérios.

²² Assim, Casalta Nabais afirma que “toda a fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade”. Nabais, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: Tôrres, 2005, *op. cit.*, p. 423.

²³ *Idem*. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 336.

²⁴ *Ibidem*, p. 135.

²⁵ Cf. *Ibidem*.

2.1 As normas fiscais e as extrafiscais

A distinção entre as normas fiscais e as extrafiscais tem sido objeto de muitos estudos. Paulo Roberto Lyrio Pimenta faz uma explanação de diversas propostas nesse sentido, expondo os pontos positivos em algumas delas e os principais problemas que enfrentam para diferenciar as referidas normas, dando destaque para a proposta apresentada por Dieter Birk, tendo por base a multiplicidade de “efeitos dos tributos”. A partir da teoria de Birk, Pimenta observa que, no lugar de afirmar que a essência da tributação é arrecadar receitas para suprir as necessidades financeiras do Estado, em um Estado democrático de direito, seria melhor falar-se que o tributo é, em essência, um meio para o Estado cumprir suas tarefas²⁶. O problema é que, conforme vimos acima, para o Estado cumprir suas tarefas, antes ele precisa de receitas. Em outras palavras, sem as receitas os Estados modernos não fazem nada, tampouco levam a cabo qualquer efeito, sequer existem.

Assim, Lyrio Pimenta ressalta que, de acordo com a referida teoria, os tributos possuem dois tipos de efeitos: o “efeito de oneração”, no qual se insere a retirada de dinheiro aos cidadãos, que é repassado ao Estado na forma de receitas, e o “efeito estruturante ou conformador”, no qual, exceto o primeiro tipo, se incluem os demais efeitos, que influenciam os comportamentos sociais e econômicos. Nessa teoria, são reconhecidos dois fins dos tributos: o fim de distribuição, que pode ser justificado pelo efeito oneroso, e o fim de ordenação, que pode ser justificado pelo efeito de conformação. O autor observa que os efeitos das normas fiscais independem dos fins, podendo existir o efeito oneroso mesmo na ausência de um fim de oneração, e que os fins, mesmo não sendo essenciais para a distinção das normas tributárias, são importantes no controle delas, como critério a ser aplicado no caso de colisão entre os efeitos. Portanto, de acordo com essa teoria, não há norma puramente fiscal ou extrafiscal.²⁷

Porém, esse não é o único critério utilizado para distinguir as normas fiscais das extrafiscais. Também há quem o faça com base na finalidade da norma. Para se afirmar que existe ou que não existe norma puramente extrafiscal é imprescindível o critério adotado. Assim, quem se baseia no critério dos efeitos da norma, defende que não há norma tributária

²⁶ Cf. Pimenta, Paulo Roberto Lyrio. Tributos ambientais. Tese apresentada à Banca Examinadora da Universidade Federal da Bahia – UFBA, como exigência parcial para a obtenção da progressão funcional para o cargo de Professor Titular. Salvador, 2018, p. 23.

²⁷ Cf. *Ibidem*, p. 23-26.

puramente extrafiscal, uma vez que não há tributo sem o efeito de oneração. Esse entendimento se alinha com o conceito de tributo constante no artigo 3º do Código Tributário Nacional Brasileiro, ao dispor que tributo é “prestação pecuniária”, o que nos faz indagar se a ausência desse caráter pecuniário não iria desnaturar o próprio tributo.

Por outro prisma, se o critério adotado para distinguir as normas tributárias fiscais das extrafiscais for as finalidades de tais normas, ou seja, a finalidade arrecadatória ou fiscal de um lado e a finalidade não arrecadatória ou extrafiscal de outro, é possível afirmar que existem normas tributárias puramente extrafiscais, isto é, totalmente desprovidas da finalidade de angariar receitas para suprir as necessidades financeiras do Estado. Com efeito, há situações em que a instituição de um determinado tributo não se justificaria, ou até mesmo não seria possível, caso não existissem os problemas sociais ou econômicos que são a verdadeira razão da criação de tal tributo. Em outras palavras, as normas tributárias consideradas verdadeiramente extrafiscais são aquelas totalmente desprovidas de finalidade arrecadatória e, ainda que esta não seja eliminável, não é a determinante para classificá-las.

Portanto, a distinção entre as normas fiscais e as extrafiscais perpassa pelo tipo de critério adotado para classificá-las. Com efeito, sendo utilizado o critério dos efeitos dos tributos, não haverá norma puramente fiscal ou extrafiscal. Porém, adotando-se o critério dos fins dos tributos, é possível, ainda que rara, a existência de norma tributária puramente extrafiscal. De acordo com Lyrio Pimenta, não há um critério absoluto, seguro, científico, para diferenciar as normas fiscais das extrafiscais²⁸. O fato é que a extrafiscalidade abrange um conjunto de efeitos nem sempre identificáveis e desejáveis pelo legislador. Uma parte desses efeitos está ligada com as normas tributárias indutoras, que serão analisadas a seguir.

2.2 As normas tributárias indutoras

A extrafiscalidade, de modo geral, diz respeito a todos os efeitos extrafiscais decorrentes da tributação, a qual sempre provoca esse tipo de efeito em maior ou menor intensidade ou grau, podendo ser perceptíveis ou não, desejáveis ou não²⁹, estando presentes,

²⁸ Cf. Pimenta, 2018, p. 25.

²⁹ Como exemplo de efeito extrafiscal não desejável e não previsto pelo legislador ao editar uma norma tributária, vejamos o que é exposto por Lyrio Pimenta: “o legislador edita uma norma aumentando a alíquota do tributo incidente sobre a industrialização de um determinado produto, o que acaba desestimulando a sua procura e, por conseguinte, reduzindo a margem de lucro do fabricante que, para reduzir os seus custos, despede vários empregados. O desemprego, efeito gerado pela norma tributária, não foi considerado pelo legislador, mas acaba sendo uma decorrência da aplicação da norma tributária”. *Ibidem*, p. 26.

até mesmo quando a tributação tem por objetivo exclusivamente a arrecadação de receitas para suprir as necessidades financeiras do Estado, conforme já mencionamos. As normas tributárias indutoras se referem a uma parte desses efeitos, e não à totalidade deles, por isso, podem ser entendidas como uma espécie de extrafiscalidade.³⁰

Nesse sentido, havemos de referir a distinção entre os efeitos extrafiscais dos tributos e a utilização extrafiscal deles, conforme propõe Cristobal J. Barreto Moro. O autor ressalta que a instituição de qualquer tributo produz consequências extrafiscais, as quais não podem ser previstas em toda a sua extensão pelo legislador, uma vez que, em certas ocasiões, elas são notáveis, homogêneas e permitem sua previsão. Não obstante, em outras situações, elas podem ser de pouca importância, complexas e heterogêneas, o que praticamente impossibilita a sua previsão por parte do legislador ao estabelecer os tributos.³¹

Esse quadro dos “efeitos extrafiscais dos tributos” não se confunde, segundo o entendimento de Barreto Moro, com a “utilização extrafiscal dos tributos”, plasmada nos casos em que determinados efeitos extrafiscais desses instrumentos são buscados pelo legislador de maneira intencional e consciente, de tal modo que haja no espírito do legislador uma consciência clara desses efeitos e uma vontade manifesta de os mesmos serem produzidos pelo tributo que então estabelece.

Assim, Barreto Moro ressalta que é da concretização da mencionada intenção do legislador que nasce a denominada “função extrafiscal dos tributos”³², cuja efetivação está diretamente ligada com as normas indutoras, a respeito das quais buscamos analisar: em que elas consistem, como se caracterizam, quais os critérios para identificá-las, bem como as vantagens e desvantagens de tais normas.

2.2.1 Noção e características das normas tributárias indutoras

As normas tributárias indutoras estão ligadas com os efeitos extrafiscais buscados pelo legislador, de modo consciente e intencional, com o propósito de influenciar comportamentos de diversas naturezas, mormente social e econômica. Daí compreendemos,

³⁰ Nesse sentido, Luis Antonio M. de Brito afirma que “é preciso compreender que o incentivo à realização de determinados comportamentos é apenas uma faceta da extrafiscalidade, relacionada a um caráter indutor dessas normas”. Brito, Luis Antonio G. de Sousa Monteiro de. *Direito tributário ambiental: isenções fiscais e proteção do meio ambiente*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 159.

³¹ Cf. Moro, 1999, p. 51.

³² *Ibidem*.

por exclusão, que os efeitos extrafiscais que não eram conhecidos ou não podiam ser previstos pelo legislador no momento da elaboração da norma tributária, logo, não podiam ser por ele desejados, conseqüentemente, não integram as normas tributárias indutoras.

Nesse sentido, Lyrio Pimenta ressalta que o conceito de norma tributária indutora está ligado com “o fenômeno da utilização da norma tributária para a obtenção, no plano fático, de efeitos econômicos e sociais, visados pelo legislador”. O autor destaca que a existência das normas tributárias indutoras no mundo moderno é inegável e comprova que o direito tributário realmente tem uma dupla função: arrecadar receitas e alcançar fins materiais ligados com diversas áreas, tais como: o consumo, o investimento, o crescimento econômico, a infraestrutura, a agricultura, o emprego, a cultura, a edificação, o capital, o alcoolismo, o tabagismo, o meio ambiente e outras.³³

Lyrio Pimenta observa que as normas tributárias indutoras podem ser identificadas, no conjunto das normas tributárias, a partir de diversos critérios doutrinários, entre eles a “função”, o “fim” e os “efeitos” da utilização dos tributos pelo Estado para alcançar finalidades, objetivos ou fins distintos, a saber: arrecadatório, estruturante ou conformador. O que serve para comprovar a existência de diferentes modalidades de normas tributárias, que devem ser submetidas a regimes jurídicos distintos, afirma o autor.³⁴

A partir da noção das normas tributárias indutoras, podemos identificar algumas das suas características. Assim, começamos por aquela de onde deflui a sua própria designação, ou seja, o seu caráter de induzir – e não de proibir nem de coagir – as pessoas a adotarem ou evitarem determinados comportamentos sociais ou econômicos, ressaltando que essas normas não se prestam a impor as condutas eleitas como desejáveis. Pois, as atitudes tidas como indesejáveis, conquanto sejam lícitas³⁵, tornam-se mais onerosas, seja pelo seu agravamento fiscal, seja pela desoneração da conduta oposta.³⁶

Nesse sentido, Pimenta ressalta que a norma tributária indutora se caracteriza pelo emprego da pressão e da promessa de recompensa que antecedem a conduta visada pela norma, porém jamais pela coação. A pressão é no sentido de o contribuinte adotar a conduta

³³ Cf. Pimenta, 2018, p. 27-28.

³⁴ Cf. *Ibidem*, p. 28-30.

³⁵ Considerando-se que “o comportamento que se contrapõe aos interesses difusos não é, por sua própria natureza, um típico ilícito, podendo, portanto, constituir hipótese de incidência de imposto”. Schoueri, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: Tôrres, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 252.

³⁶ Cf. Brito, 2017, p. 160.

eleita como desejável e, se assim não o fizer, terá seus custos elevados. A promessa de recompensa pela adoção dos comportamentos eleitos como desejáveis, normalmente está ligada com a concessão de benefícios fiscais.³⁷

Outra característica das normas tributárias indutoras decorre do fato de se tratar de espécie de efeitos extrafiscais. Referimo-nos ao seu caráter não arrecadatório, uma vez que o seu objetivo primordial não é a arrecadação de receitas para custear as despesas públicas, na medida em que, para esse tipo de normas o que está em primeiro lugar é possibilidade de influenciar comportamentos sociais ou econômicos, desestimulando as atitudes não desejáveis, através de agravamentos fiscais, e estimulando aquelas eleitas como desejáveis, concedendo benefícios fiscais. Assim, de acordo com Pimenta, o princípio da capacidade contributiva pode ser relativizado, diante da possibilidade de aplicação de outros princípios jurídicos constitucionais na definição do perfil do tributo indutor.³⁸

Além dessas características, Lyrio Pimenta ainda aponta dois importantes traços caracterizadores das normas tributárias indutoras. Um está ligado à ampliação das possibilidades de evitar o ônus fiscal, via planejamento tributário lícito, através da adoção de condutas eleitas como desejáveis e capazes de evitar ou diminuir a tributação; o outro se refere à manifestação do efeito do confisco de forma diferenciada nesse tipo de norma.

A esse respeito, o autor observa que, enquanto na tributação com finalidade fiscal o confisco decorre do valor excessivo ou proibitivo do tributo, na tributação com caráter indutor, o confisco ocorre quando a arrecadação se iguala a zero em razão de o grau de eficiência alcançado pela aplicação da norma tributária indutora ter chegado a tal ponto que a conduta que se visava impedir acaba por deixar de ser praticada³⁹. Com essa noção do que vem ser uma norma tributária indutora e o conhecimento das suas principais características, podemos avançar mais um passo no estudo desse tipo de norma, precisamente, em direção aos seus pressupostos e a sua classificação.

2.2.2 Pressupostos e tipos de normas tributárias indutoras

A partir das características das normas tributárias indutoras, é possível identificar alguns dos seus pressupostos, uns ligados ao Estado; outros, aos contribuintes. Dentre os

³⁷ Cf. Pimenta, 2018, p. 44.

³⁸ Cf. *Ibidem*, p. 43.

³⁹ Cf. *Ibidem*, p. 43-44.

primeiros, destacamos: 1) a existência de uma intervenção Estatal indireta através do tributo, pois o resultado almejado não decorre de uma atuação direta do Estado, e sim pela persuasão ou convencimento do contribuinte para adotar a conduta desejada, facilitando-a ou dificultando a conduta oposta, atribuindo a elas consequências vantajosas ou desvantajosas; 2) Ausência de coação, na medida em que o destinatário da norma tem a liberdade para adotar ou não a conduta eleita como desejável e, se não o fizer, não lhe será imposta alguma sanção por esse motivo, uma vez que tais normas não têm caráter proibitivo nem intimidador, e sim de convencimento pela promessa de recompensa em razão da adoção do comportamento desejado ou de pressão através da oneração da conduta indesejada que persistir realizando.⁴⁰

Quanto aos pressupostos das normas tributárias indutoras voltados para os contribuintes, destacamos os seguintes: 1) os comportamentos alvos da norma devem ser lícitos e toleráveis, tanto os que se deseja desestimular, quanto os que se almeja incentivar. Pois, se assim não forem, a eles não se aplicará esse tipo de norma, eles poderão ser alvo de sanção ou de proibição, mas de indução ou convencimento não; 2) a possibilidade da substituição do comportamento previsto na norma. Deverá existir uma conduta alternativa que o contribuinte possa praticar no lugar daquela que se pretende evitar. Pois, se a única opção para o contribuinte se beneficiar da norma sobre determinada conduta for a abstenção de realizá-la, na prática, a norma terá caráter proibitivo, o que lhe retira o caráter de norma indutora. Também deve ser preservada a liberdade ao contribuinte de optar por pagar o tributo que poderia ser evitado através da norma indutora, sem que dessa opção decorra a aplicação de sanção⁴¹⁻⁴². Este pressuposto advém da ausência de coação.

Além desses, Lyrio Pimenta aponta outros quatro pressupostos, ao nosso ver, relacionados com o legislador. São eles: 1) o objetivo da norma deve ser a realização de um comportamento desejável ou a não realização de uma conduta indesejável, devendo almejar um fim público de relevante interesse ou tarefa do Estado prevista na Constituição; 2) o motivo da oneração ou desoneração pressupõe a existência de uma situação fática capaz de justificar a necessidade da edição da norma para alcançar uma finalidade constitucional; 3) a utilização do tipo de tributo adequado para alcançar a finalidade da norma indutora e 4) a competência do ente tributante para editar a norma indutora em questão, devendo tal ente

⁴⁰ Cf. Pimenta, 2018, p. 44-45.

⁴¹ Cf. *Ibidem*, p. 45-46.

⁴² Nesse sentido, v. Brito, 2017, p. 159 e 160.

ser competente tanto para criar o tributo, quanto para tratar da matéria à qual se dirige a intervenção estatal.⁴³

Com base nas características e nos pressupostos das normas tributárias indutoras, podemos observar que estas podem ser de dois tipos. O primeiro diz respeito à “indução por oneração” e o segundo, à “indução por desoneração”⁴⁴. Tal classificação decorre do objetivo almejado pela norma, isto é, a realização ou a não realização de determinada conduta. Daí se depreende que tais normas denotam um aspecto “positivo” ou “negativo”. Vale dizer que a oneração da realização de determinada conduta visa desestimular a sua prática, causando um efeito negativo; ao passo que a desoneração visa estimular a realização da conduta a que se refere, portanto tem efeito positivo.⁴⁵

Lyrio Pimenta observa que a oneração decorrente de uma norma indutora pode estar ligada com a criação de um tributo novo ou pode ser agregada a um tributo já existente. O autor ainda menciona outras classificações das normas tributárias indutoras, a saber: 1) quanto à finalidade, podem ser “indutoras modificadoras”, quando visam a uma mudança de comportamento ou “indutora de conservação”, quando pretendem a conservação de uma realidade; 2) quanto ao alcance, podem ser “geral”, quando a regulamentação toda tem o escopo indutor, ou “parcial”, quando apenas parte da regulamentação tem esse propósito; 3) quanto ao conteúdo, podem ser indutoras econômicas, sociais, ambientais, etc. e 4) quanto à espécie de tributo utilizada, pode resultar em um imposto indutor, uma taxa indutora, etc.⁴⁶

Portanto, essas considerações dizem respeito à parte intrínseca de tais normas, ainda precisamos tratar da sua aceitabilidade e das vantagens de sua utilização. Isso é o que faremos a seguir.

2.2.3 Argumentos desfavoráveis e vantagens das normas tributárias indutoras

A aceitação da utilização das normas tributárias indutoras não é unânime, o que não surpreende no campo das ciências humanas, mormente no Direito. Assim, podemos encontrar alguns argumentos que vão de encontro à utilização das normas tributárias

⁴³ Cf. Pimenta, 2018, p. 46-47.

⁴⁴ Cf. *Ibidem*, p. 47-48.

⁴⁵ Neste sentido, Monteiro de Brito refere-se à indução positiva como sendo “aquela que visa estimular condutas benéficas a partir da concessão de isenções fiscais que desoneram os agentes de suas obrigações tributárias caso adotem comportamentos benéficos para o meio ambiente”. Brito, 2017, p. 161.

⁴⁶ Cf. Pimenta, 2018, p. 48.

indutoras, os quais, em geral, não se sustentam por si mesmos, tampouco são capazes de superar as vantagens que vão ao encontro do uso das mencionadas normas.

Conforme se depreende de Lyrio Pimenta, o principal argumento contrário à utilização das normas tributárias indutoras se refere à “perda de receita tributária”⁴⁷. Esse argumento teria sentido se estivéssemos a falar de norma que regula a finalidade fiscal da tributação, porém aqui estamos no domínio da extrafiscalidade. Assim, se o propósito determinante da criação de um tributo fosse impedir ou mitigar os danos causados por uma determinada atividade, não se sustentaria a arguição de que a diminuição ou mesmo a extinção daquela atividade traria prejuízo para a arrecadação fiscal. Pois, o objetivo primordial do referido tributo não seria a arrecadação de receitas, e sim evitar uma conduta indesejável, de maneira que, ao zerar a arrecadação porque a conduta deixara de ser realizada, a norma tributária indutora teria alcançado o seu ápice de eficiência.

Assim, o que deve ser focado nas normas tributárias indutoras é o seu fim extrafiscal e não a perda da arrecadação de receitas decorrentes dos respectivos tributos extrafiscais, criados verdadeiramente para modelar determinados comportamentos e não para angariar recursos financeiros. Quanto às receitas que decorriam dos outros tributos que incidiam sobre a atividade atingida pela norma tributária indutora, vale lembrar que um dos pressupostos de tal norma é a existência de uma alternativa para substituir a conduta alvo. Ademais, não se pode fomentar a ideia de permanência de uma arrecadação fiscal que tenha por base condutas indesejáveis, como as que causam poluição ou degradação ambiental.

Há outros argumentos que se opõem à utilização das normas tributárias indutoras, os quais são apresentados e, também, refutados por Lyrio Pimenta. Um deles é o de que as normas tributárias indutoras seriam uma maneira de burlar o princípio da capacidade contributiva. A esse respeito, o autor ressalta que esse princípio serve como parâmetro para as normas tributárias que visam à fiscalidade e, com base em Dieter Birk, sustenta que nas normas tributárias indutoras o princípio da capacidade contributiva é relativizado.⁴⁸

Outro argumento é de que tais normas ceifariam a proteção jurídica dos contribuintes, o que também é derrubado pelo autor, ao ressaltar que as referidas normas se sujeitam a limitações constitucionais que protegem os contribuintes do uso arbitrário desses instrumentos por parte do Poder Público. Ademais, segundo o autor, os reflexos econômicos

⁴⁷ Convém ressaltar que o autor também refuta esse argumento. Cf. Pimenta, 2018, p. 48-49.

⁴⁸ Cf. *Ibidem*, p. 49.

que os tributos indutores podem gerar e a questão da competência para criação de normas indutoras não constituem argumentos capazes de lhes retirar o mérito.⁴⁹

Por outro lado, as vantagens decorrentes da utilização das normas tributárias indutoras superam os obstáculos que tentam se erguer contra elas. Há diversos pontos positivos atribuídos à utilização desse tipo de norma. Entretanto, parece-nos que o mais forte deles está ligado com a participação dos cidadãos na busca de soluções para questões sociais e econômicas. O que nos remete à ideia de Estado de direito democrático, cuja atuação para a realização de tarefas constitucionais, neste caso, sucede de forma indireta. Isto se revela bastante vantajoso, na medida em que aumenta as chances de sucesso na persecução dessas metas, dado que os particulares podem dispor de meios e técnicas mais baratas e eficientes que os do Estado e, por via de consequência, podem reduzir os custos ao Estado para o cumprimento de tais tarefas.⁵⁰

Convém destacar que a participação dos particulares, ao norte referida, está intrinsecamente ligada com aquilo que é apontado por Lyrio Pimenta como a principal vantagem das normas tributárias indutoras, qual seja: “o aumento da zona de liberdade do contribuinte para escolher a conduta a ser por ele praticada”⁵¹. O autor ressalta que a norma tributária indutora se utiliza do incentivo no lugar da coação e que o contribuinte tem a possibilidade de escolher entre adotar a conduta descrita na norma indutora ou pagar o tributo de cujo pagamento se livraria, no total ou em parte, caso adotasse o comportamento indicado pela norma como desejável.⁵²

De fato, temos que admitir que a ampliação da margem de liberdade proporcionada aos particulares é importante ingrediente para o sucesso das normas tributárias indutoras, funcionando como um instrumento eficaz no convencimento ou persuasão dos contribuintes para aderirem ao comportamento traçado como escopo da referida norma.

⁴⁹ Pimenta, 2018, p. 49.

⁵⁰ Neste sentido, v. Pimenta, 2018, p. 50; v. também Orlando, Breno Ladeira Kingma; Gudiño, Daniel Mariz. Instrumentos tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: Orlando, Breno Ladeira Kingma *et al* (Coord.). Direito tributário ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p.82, bem como Rosembuj, Túlio. *Monografía jurídica. Los imposto y lo medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 48-49. Ademais, vale destacar que o envolvimento e a participação dos cidadãos na incumbência do Estado de persecução de tarefas constitucionais, como a proteção do meio ambiente, emana de dispositivos da Lei Fundamental, a exemplo do disposto no artigo 66.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e no *caput* do artigo 225 da Constituição da República Federativa do Brasil.

⁵¹ Pimenta, 2018, p. 50.

⁵² Cf. *Ibidem*. Nesse sentido, Monteiro de Brito observa: “Essa forma de realização de política pública tem a vantagem de assegurar ao agente a liberdade (ainda que limitada pela indução) de escolher a conduta que lhe parecer individualmente mais vantajosa, sopesando os custos”. Brito, 2017, p. 160.

Assim, tentamos gizar um quadro geral da tributação. Doravante, nosso propósito é afunilar este estudo enfocando os instrumentos tributários utilizados com o objetivo de modelar comportamentos sociais ou econômicos capazes de proporcionar melhorias e/ou proteção ao meio ambiente. No entanto, antes de darmos o próximo passo nessa direção, sentimos a necessidade de situar a extrafiscalidade no campo do direito tributário ou do direito econômico, ou em uma zona entre eles, ou, ainda, como uma disciplina própria de um terceiro ramo jurídico.

3 O DIREITO ECONÔMICO TRIBUTÁRIO

Os instrumentos tributários, ou seja, os tributos e os benefícios fiscais, que visam à realização de objetivos extrafiscais de caráter econômico ou social, afinal de contas, constituem objeto do direito tributário ou do direito econômico? Na busca de resposta para essa indagação, iniciaremos por uma breve revisitação aos conceitos ou definições e aos objetos dos mencionados ramos do direito. Ressalvando que aqui estamos a tratar da extrafiscalidade em sentido próprio e não dos seus efeitos, sobretudo daqueles indesejáveis.

3.1 Considerações gerais

Partindo da definição de “direito tributário positivo” apresentada por Paulo de Barros Carvalho, como ramo autônomo do direito para efeitos didáticos, referindo-se ao “conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. O qual, segundo o autor, constitui o objeto a ser descrito pela ciência do direito tributário, com o intuito de “expedir proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo”⁵³, seria possível afirmar que os tributos, inclusive os extrafiscais, decorrem das mencionadas proposições jurídico-normativas ligadas ao direito tributário.

Entretanto, não raramente, observamos a utilização de expressões como “instrumentos econômicos” ou “instrumentos econômico-financeiros” por diversos autores⁵⁴

⁵³ Cf. Carvalho, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 44.

⁵⁴ Por exemplo: Soares, Claudia Alexandra Dias. O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos e defesa do ambiente. Coimbra: Coimbra editora, 2001, p. 139 e ss.; Yoshida, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos económico-

ao se referirem à utilização dos tributos e dos benefícios fiscais para a realização de objetivos extrafiscais de caráter eminentemente econômicos ou sociais. Aliado a isso, temos a inserção dos tributos em geral como categoria que integra aquilo que a OCDE chama de “instrumentos econômicos”, no caso, ligados à proteção do meio ambiente, definindo-os como “os instrumentos que implicam uma transmissão financeira entre os poluidores e a coletividade[...] como os que se destinam a uma ação direta nos preços relativos”.⁵⁵

Essas situações fazem com que alguma sombra de dúvida venha pairar sobre nós a respeito daquela afirmação aparentemente indubitável, acima referida, levando-nos a indagar se a utilização dos tributos e dos benefícios fiscais com propósitos extrafiscais realmente integra o domínio do direito tributário propriamente dito⁵⁶ ou se ela faz parte do direito econômico⁵⁷. O que nos impele a revisitar o conceito ou a definição e o objeto deste ramo do direito.

Assim, Direito Econômico, visto didaticamente como ramo autônomo do direito, de acordo com J. Simões Patrício, “é o sistema de normas – ou a disciplina jurídica que as estuda – que regula: a organização da economia [...]; a condução ou controlo superior da economia pelo Estado [...]; a disciplina dos centros de decisão económica não estaduais”. O autor explica que esse ramo do direito define o sistema e os regimes econômicos, estabelece o equilíbrio de poderes entre o Estado e os agentes econômicos e disciplina as atividades das instituições fundamentais, macroeconomicamente.⁵⁸

financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: Tôres, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 527-564.

⁵⁵ Cf. Yoshida, 2005, p. 534. Neste sentido, v. OCDE. *The use of economic instruments for pollution control and natural resource management in EECCA*. OCDE. 2003, p. 13. Disponível em: <<http://www.oecd.org/environment/outreach/26732337.pdf>>. Acesso em: 14/03/2019. V. também: Barde, Jean-Philippe. *Economic instruments in environmental policy: lessons from the OECD experience and their relevance to developing economies*. OCDE. 1994, p. 17 e ss. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dev/1919252.pdf>>. Acesso em: 14/04/2019.

⁵⁶ Considerando-se que “uma ‘nova geração’ de instrumentos econômicos desenvolveu-se nos países membros da OCDE, à maneira de uma utilização crescente de impostos relacionados com o ambiente”. Resultando no que se tem denominado “ecologização” ou “ambientalização” dos sistemas tributários. Cf. OCDE. *Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey*. 1999, p. 56. Disponível em: <[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=ENV/EPOC/GEEI\(98\)35/REV1/FINAL](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=ENV/EPOC/GEEI(98)35/REV1/FINAL)>. Acesso em: 14/03/2019.

⁵⁷ Cujos instrumentos também são utilizados pelo direito ambiental, caracterizado pela transversalidade e a interdisciplinaridade.

⁵⁸ Cf. Patrício, J. Simões. Introdução ao direito económico. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (125). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. Ministério das Finanças, 1982, p. 57-58.

Com efeito, a Economia, de acordo com João Sousa Andrade, é a ciência que tem como objeto “o estudo de como os indivíduos e a sociedade decidem o emprego de recursos escassos, que podem ter usos alternativos, para produzir coisas e serviços e reparti-los para serem consumidos agora ou no futuro pelos agentes econômicos”⁵⁹. Por sua vez, Fernando Araújo apresenta uma formulação mais condensada do objeto da Economia, vista como a ciência da “escassez e das escolhas”, lapidada por Lionel Robbins, como sendo o estudo do “comportamento humano como uma relação entre fins e meios escassos susceptíveis de aplicações alternativas”.⁶⁰

Conquanto essas considerações não sejam suficientes para resolver, em definitivo, o problema de saber se os tributos extrafiscais e os benefícios fiscais integram o ramo do direito tributário ou do direito econômico, elas revelam a existência de uma intrínseca relação desses instrumentos – e sobretudo das normas de tributação indutoras ligadas à proteção ambiental – com o direito econômico e a ciência econômica ou “ciência da escassez”, na medida em que têm como propósito primordial a modelação de comportamentos sociais ou econômicos. Para além disso, demonstram que os instrumentos tributários extrafiscais não pertencem exclusivamente a um ou a outro ramo jurídico acima mencionados.

Portanto, parece-nos que é possível afirmar que a utilização dos instrumentos tributários, isto é, dos tributos e dos benefícios fiscais, para alcançar objetivos extrafiscais, principalmente de cunho social ou econômico, constitui verdadeiramente um domínio jurídico próprio: o direito econômico tributário.

3.2 A possibilidade de autonomização do direito econômico tributário

Longe ainda de ser amplamente reconhecido pela doutrina como um ramo autônomo do direito⁶¹, o direito econômico tributário se configura como um setor jurídico

⁵⁹ Andrade, João Sousa. Introdução à economia. Minerva: Coimbra, 1998, p. I-8.

⁶⁰ Araújo, Fernando. Introdução à economia. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 21. Assim, “a compreensão da economia dos recursos naturais [...] é embasada na indissociável tensão entre a infinitude das necessidades humanas e os escassos recursos ambientais que são utilizados para supri-las”. Brito, 2017, p. 65.

⁶¹ José Casalta Nabais se destaca dos doutrinadores contemporâneos e distingue o direito tributário clássico do direito econômico tributário. A propósito, o autor observa que na doutrina alemã, mais precisamente no “Manual de direito fiscal” de K. Tipke e J. Lang, até a sua 15ª edição, havia um posicionamento pela autonomização do que se vem designando “direito econômico tributário” – “K. Tipke/ J. Lang, *Steuerrecht*. 15ª ed., 1996, p. 701 e ss.” –, posto que os referidos autores tenham optado por tratar, nas edições posteriores

particularmente importante nos estudos relacionados à tributação e à economia. Porém, não é propriamente direito tributário, do ponto de vista do clássico direito dos tributos. Também não se pode afirmar como puro direito econômico, dada a sua estreita ligação com o direito que rege os tributos, ainda que as normas que correspondem ao direito econômico tributário sejam consideradas apenas formalmente⁶² de direito tributário.

Com efeito, o não reconhecimento da autonomia desse setor jurídico pode conduzir ao entendimento de que a utilização dos instrumentos tributários com finalidade extrafiscal gravita uma zona cinzenta, à maneira de uma intersecção, sobretudo entre dois ramos do direito: o tributário e o econômico⁶³. Vale ressaltar que as normas que compõem esse setor visam primordialmente alcançar objetivos extrafiscais, uma vez que não colocam em primeiro lugar a arrecadação de receitas públicas, e sim o estímulo ou desestímulo de comportamentos sociais ou econômicos. Tal entendimento pode ser assim ilustrado:

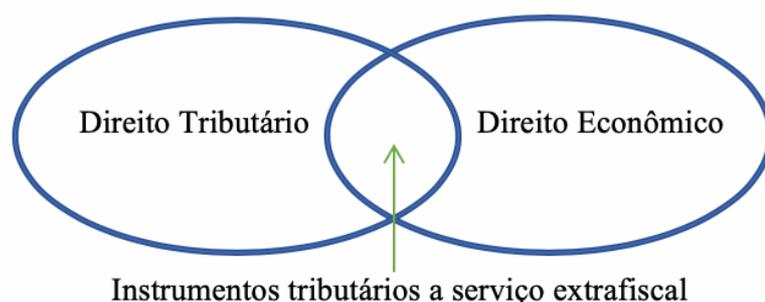


Figura 1.1: Instrumentos tributários a serviço extrafiscal (elaborada pelo autor)

Considerando-se o cerne deste trabalho, que é a tributação ambiental, essa situação ganha mais uma faceta, que se vem designando “ecologização” ou “ambientalização” das normas tributárias, na medida em que se vem utilizando os instrumentos tributários, ou mais propriamente instrumentos econômicos tributários, para modelar comportamentos sociais ou econômicos, com o intuito de melhorar ou proteger o meio ambiente.

do mencionado manual, apenas do que corresponde aos “benefícios fiscais de orientação económica”. Cf. Nabais, 2010, p. 181, e Nabais, José Casalta. *Direito Fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 393.

⁶² Cf. Nabais, 2010, p. 182.

⁶³ A menos que se compreenda, conforme propõe Lyrio Pimenta, apoiado em Dieter Birk, que “o tributo essencialmente é um meio que possibilita ao Estado o cumprimento de suas tarefas” (Pimenta, 2018, p. 23), o que, a nosso ver, retiraria o direito econômico tributário da tal zona cinzenta, deixando de reconhecê-lo como um ramo autônomo do direito, posicionando-o como integrante do direito tributário propriamente dito.

Por outro lado, o entendimento do direito econômico tributário como ramo jurídico autônomo significa retirá-lo dessa zona cinzenta e posicioná-lo ao lado desses dois ramos do direito, constituindo-se a sua própria esfera de atuação, como um terceiro domínio jurídico. O que não elimina, evidentemente, a relação deles entre si e com os demais ramos do direito, compreendido em uma visão unitária. Entendimento que pode ser ilustrado da seguinte maneira:



Figura 1.2: Autonomia do direito econômico tributário (elaborada pelo autor)

Assim, temos a consciência de que esse é um entendimento minoritário na doutrina e cheio de desafios, cujo enfrentamento com mais profundidade não caberia neste espaço. Porém, isto não obsta gizarmos, ainda que em linhas bem gerais, a definição, a fundamentação constitucional, as principais características e limites do direito econômico tributário. É o que nos propomos fazer nas seções a seguir.

3.2.1 Definição de direito econômico tributário

Primeiramente, é preciso ter em mente que o direito econômico tributário compreende o conjunto dos instrumentos tributários, o que engloba tributos extrafiscais e benefícios fiscais, ou seja, corresponde, de um modo geral, à disciplina da extrafiscalidade.

Assim, o direito econômico tributário pode ser definido como “o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos tributários, isto é, dos tributos e dos benefícios fiscais, com o principal objectivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social”.⁶⁴

Essa definição demonstra a estreita ligação do direito econômico tributário com o direito tributário *tout court*, ao mesmo tempo em que estabelece um certo distanciamento

⁶⁴ Nabais, 2010, p. 181-182.

entre eles no que tange às finalidades perseguidas por um e por outro. Enquanto o direito tributário clássico busca primordialmente a arrecadação de receitas para fazer face às despesas públicas. Por seu turno, o propósito dominante do direito econômico tributário não é esse, e sim influenciar comportamentos humanos capazes de produzir os resultados econômicos ou sociais eleitos por ocasião da elaboração da respectiva norma jurídica, que para este figuram em primeiro plano.⁶⁵

Portanto, trata-se de um novo ramo do direito, cuja autonomia é reconhecida por pouquíssimos doutrinadores, não tanto por divergência de entendimento, e sim pelo fato de a quase totalidade da doutrina não lhe dar a merecida atenção⁶⁶. O fato de ser considerado um ramo jurídico novo está ligado com a sua autonomização recente, o que não significa que as medidas extrafiscais não venham sendo utilizadas há séculos e, em nossos dias, constituem uma realidade que não se deixa passar despercebida, ganhando cada vez mais importância, mormente em face de uma visão do direito pelo viés da sua função promocional. Vejamos, então, o seu amparo no âmbito constitucional.

3.2.2 Fundamento constitucional do direito econômico tributário

O alicerce sobre o qual se sustenta o direito econômico tributário é constituído por fundamentos que emanam mais da “constituição econômica” do que da “constituição tributária”. Portanto, o fundamento constitucional do direito econômico tributário pende para o direito econômico⁶⁷ ao invés de para o direito tributário, na medida em que a essência deste é a arrecadação de receitas para suportar financeiramente o Estado, enquanto aquele tem como uma de suas preocupações fundamentais o comportamento humano e suas implicações com o emprego de recursos escassos, dotados de valor econômico, que podem ter utilizações alternativas para atender às necessidades humanas atuais ou futuras.

O direito econômico tributário tem por base os ideais de flexibilidade e seleção, característicos do direito econômico⁶⁸ e aptos a dar mais liberdade à Administração Pública para cumprir sua função de promover o bem-estar da sociedade, tendo como suporte máximo

⁶⁵ Conforme se depreende de Nabais, 2010, p. 182. A esse respeito, v. também Moro, Cristobal J. Barreto. *La tributación ambiental en España*. Madrid: Tecnos, 1999, p. 43 e ss.

⁶⁶ Em nosso meio, à exceção do Professor Doutor José Casalta Nabais, catedrático da Universidade de Coimbra.

⁶⁷ Sobretudo quando perspectivado “em função do intervencionismo estatal”, que marca a sua gênese histórica. Cf. Patrício, 1982, p. 34 e ss.

⁶⁸ Cf. Nabais, 2010, p. 185.

o princípio da dignidade da pessoa humana enquanto “*prius* axiomático”, no dizer de Mário Reis Marques⁶⁹. Assim, de acordo com Casalta Nabais, o direito econômico tributário não se submete aos mesmos limites constitucionais que o direito tributário, conseqüentemente, a reserva parlamentar que decorre do princípio da legalidade não incide sobre o direito econômico tributário com a mesma intensidade que se aplica ao direito tributário clássico.⁷⁰

Com isso, compreende-se que a essência do direito tributário *tout court* é viabilizar o suporte financeiro indispensável para que o Estado exista, funcione e cumpra as suas funções ou tarefas fundamentais. O alcance dessas funções ou tarefas estatais consagradas na Lei Fundamental está ligado com a essência do direito econômico tributário, utilizando-se, para tanto, dos instrumentos tributários, ou seja, dos tributos e dos benefícios fiscais.

Assim, no dizer de Cristobal J. Barreto Moro, o tributo se apresenta juridicamente como instrumento jurídico-constitucional com aptidão para a realização dos mandamentos constitucionais, cumprindo suas funções, seja indiretamente aportando os recursos necessários ao financiamento dos gastos públicos, seja diretamente influenciando os comportamentos das pessoas, porém sempre visando alcançar os objetivos constitucionais⁷¹. Tal influência comportamental se sucede de maneira primordial por meio do direito econômico tributário, cujas principais características veremos na sequência.

3.2.3 Características do direito econômico tributário

A principal característica do direito econômico tributário advém do cerne da sua definição acima exposta, ou seja, está ligada com o fato de que o seu propósito fundamental diverge da arrecadação de receitas e focaliza objetivos extrafiscais, isto é, a busca primordial por resultados nas esferas sociais e econômicas, modelando comportamentos dos indivíduos e dos agentes econômicos por meio dos instrumentos tributários.

Dessa característica fundamental derivam outros traços marcantes desse ramo do direito, entre os quais, o fato de o direito econômico tributário disciplinar a extrafiscalidade em sentido próprio, a qual engloba a tributação e a não tributação ou tributação a menor. Por um lado, a tributação extrafiscal serve para onerar os comportamentos indesejados e, por

⁶⁹ Marques, Mário Reis. A dignidade humana como *prius* axiomático. In: Andrade, Miguel da Costa, *et al.* Estudos em homenagem ao prof. doutor Jorge de Figueiredo Dias. Vol. IV. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 541-566.

⁷⁰ Cf. Nabais, 2010, p. 185.

⁷¹ Cf. Moro, 1999, p. 46.

outro lado, os benefícios fiscais são utilizados para desonerar as atitudes eleitas como desejáveis. Todavia, no quadro atual, não há possibilidade de a tributação extrafiscal e o agravamento extrafiscal de tributos atuarem significativamente, razão pela qual a extrafiscalidade tem se realizado principalmente através dos benefícios fiscais.⁷²

Outro aspecto característico do direito econômico tributário decorre da relação da extrafiscalidade com o direito econômico⁷³. Logo, as bases fundamentais desse novo ramo do direito advêm de uma constituição econômica e, por conseguinte, estão ligadas às ideias de flexibilidade e de seletividade, que são predominantes no domínio do direito econômico. Ao contrário do que ocorre no âmbito do clássico direito dos tributos, cujas normas são marcadas por exigências mais rígidas típicas de uma constituição tributária, às quais o novel ramo do direito não pode ser submetido⁷⁴. Com efeito, o direito econômico tributário pode ser caracterizado por uma relativa mitigação da reserva parlamentar decorrente do princípio da legalidade em comparação com o direito tributário clássico.⁷⁵

O direito econômico tributário também se caracteriza pela não primazia do princípio da capacidade contributiva, a qual passa a ser relativizada na medida em que os objetivos sociais ou econômicos almejados demandarem a aplicação de outros princípios⁷⁶. Desse modo, na utilização dos instrumentos tributários com o objetivo de melhorar ou proteger o meio ambiente, é fundamental levar em consideração o princípio do poluidor pagador, que, nas palavras de Maria Alexandra Aragão, constitui a pedra angular em matéria de proteção ambiental⁷⁷. Com efeito, o critério preponderante na aferição da tributação deixa de ser tão somente o quão o indivíduo ou agente econômico é capaz de contribuir e passa a ser também o grau de nocividade do seu comportamento para com o meio ambiente.⁷⁸

Por fim, conforme se depreende de Casalta Nabais, o direito econômico tributário ainda pode ser caracterizado pela aplicação dos princípios da proibição do excesso e proibição do arbítrio, visto que se concretiza, em regra, por meio de intervenções econômico-

⁷² Cf. Nabais, 2017, p. 116.

⁷³ De acordo com Nabais, 2010, p. 184.

⁷⁴ Cf. Nabais, 2017, p. 116. e *Idem*, 2010, p. 184-185.

⁷⁵ Cf. *Ibidem*, p. 185.

⁷⁶ Conforme se depreende de Pimenta, 2018, p. 43.

⁷⁷ Cf. Aragão, Maria Alexandra de Sousa. O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente. *Stvdia Ivridica* 23. De Natura et de urbe – 1. Coimbra: Universidade de Coimbra. Boletim da Faculdade de Direito. Coimbra Editora, 1997.

⁷⁸ O que não significa um descarte ao princípio da capacidade contributiva, mesmo porque isto não seria possível, dadas as dificuldades de ordem prática para aferição do *quantum* da tributação com base apenas no princípio do poluidor pagador, conforme será analisado adiante.

sociais⁷⁹. Assim, é de fácil percepção que muitos desses traços característicos denotam limitações ao direito econômico tributário, dentre as quais, veremos algumas das mais importantes na secção a seguir.

4 LIMITES RELATIVOS À UTILIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS COM FINALIDADE EXTRAFISCAL

Pelo que vimos nas secções anteriores, a utilização dos instrumentos tributários para persecução de objetivos econômicos ou sociais não se enquadra no direito tributário clássico, que se caracteriza pela finalidade primordial de arrecadar receitas para custear as despesas públicas; e sim no direito econômico tributário, no qual preponderam objetivos de natureza extrafiscal. Daí decorrem limitações gerais a tal utilização. De um lado, porque, embora seja um fenómeno normal⁸⁰, a extrafiscalidade é caracterizada pela excepcionalidade em relação à regra geral da tributação, que é a fiscalidade. De outro lado, porque, para alcançar os referidos objetivos extrafiscais, o Estado precisa intervir nas esferas social ou econômica. O que significa uma exceção ao não intervencionismo característico do Estado fiscal.⁸¹

Assim, concernente às limitações ao uso dos instrumentos tributário, ou seja, dos tributos extrafiscais e dos benefícios fiscais, que constituem os dois domínios que corporificam o direito econômico tributário, Casalta Nabais destaca quatro pontos que estão diretamente ligados com a problemática da consecução de resultados extrafiscais econômicos ou sociais pela via tributária, a saber: a) a “falsa extrafiscalidade”; b) o “caráter excepcional da extrafiscalidade”; c) os princípios da “proibição do excesso” e da “proibição do arbítrio” e d) a “bem maior adequação dos incentivos fiscais face aos tributos extrafiscais para prosseguir, por via fiscal, objetivos de natureza econômica e social”⁸². Dada a importância desses aspectos para este trabalho, faremos algumas considerações mais detalhadas a respeito de cada um deles.

⁷⁹ Cf. Nabais, 2010, p. 185.

⁸⁰ Um fenómeno normal no sentido de que sempre foi utilizado, mesmo durante a vigência de um regime de Estado liberal, conforme se depreende de Nabais, José Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 109 e p. 134-135.

⁸¹ Cf. Nabais, 2017, p. 395.

⁸² Cf. *Idem*, 2010, p. 182.

Primeiramente, nem todos os efeitos econômicos ou sociais decorrentes das normas relativas aos tributos integram a extrafiscalidade propriamente dita⁸³. Também existe a denominada “falsa extrafiscalidade”, um gênero do qual são espécies: a “extrafiscalidade imanente” e a “extrafiscalidade concorrente”. Nesse sentido, depreende-se de Casalta Nabais que os impostos não são neutros do ponto de vista econômico e social e, por conseguinte, toda a fiscalidade traz consigo uma extrafiscalidade em maior ou menor grau. Dessa maneira, mesmo quando o legislador se preocupa exclusivamente com a arrecadação de receitas para suprir as despesas públicas, os tributos, mormente os impostos, não ficam blindados em relação à realidade econômica e social em que atuam e, inevitavelmente, modelam-na.⁸⁴

Com isso, podemos verificar que as fronteiras entre as funções fiscais e extrafiscais das normas tributárias não são absolutamente intransponíveis, havendo sempre uma zona ou faixa de influência entre elas. Assim, a generalidade das normas de direito tributário, sejam elas normas de tributação ou de não tributação, estão permeadas por aquilo que Casalta Nabais chama de “extrafiscalidade em sentido impróprio” ou “extrafiscalidade imanente”, caracterizada pela presença simultânea, porém não em igual medida, de objetivos socioeconômicos e objetivos fiscais.⁸⁵

Há também a “extrafiscalidade concorrente” caracterizada, segundo Nabais, por um certo equilíbrio entre os objetivos fiscais e extrafiscais. Esta também diz respeito à presença simultânea de ambos os tipos de finalidades, contudo, em medidas relativamente iguais⁸⁶. O autor menciona como exemplos mais emblemáticos deste tipo de situação aqueles advindos do direito tributário ambiental, referindo-se aos “ecotributos”. Nabais observa que nesses tributos as finalidades de arrecadação de receitas e de modelação dos comportamentos das pessoas físicas ou jurídicas, em relação ao meio ambiente, concorrem em uma dosagem tendencialmente equilibrada, seja através de agravamento fiscal a quem agride o meio ambiente, seja por meio de benefícios fiscais aos que o protegem.⁸⁷

Entretanto, parece-nos que a limitação que mais se destaca no que concerne ao uso dos instrumentos tributários para alcançar objetivos extrafiscais se refere ao “caráter

⁸³ Em verdade, a existência de uma extrafiscalidade pura não é unanimemente aceita na doutrina atual, conforme se verifica no estudo das normas extrafiscais. Cf. Pimenta, 2018, *op. cit.*, p. 24.

⁸⁴ Cf. Nabais, 2010, p. 182-183. V. *Idem*, 2017, p. 394.

⁸⁵ Cf. *Idem*, 2010, p. 183. V. *Idem*, 2017, p. 394.

⁸⁶ Cf. *Idem*, 2010, p. 183. V. *Idem*, 2017, p. 394-395.

⁸⁷ Cf. *Idem*, 2010, p. 183.

excepcional da extrafiscalidade”. Neste sentido, Casalta Nabais ressalta que a utilização de tais instrumentos, sejam os tributos extrafiscais, sejam os benefícios fiscais, deve ser vista como uma exceção ao caráter não intervencionista do Estado fiscal e à regra do direito dos tributos, que é a fiscalidade. Assim, o autor observa que, em um Estado fiscal, a regra é a não intervenção e que as intervenções estatais nos domínios econômico e social através dos mecanismos extrafiscais devem ser excepcionais, considerando-se a autonomia econômica e social inerente aos indivíduos e aos agentes econômicos⁸⁸ ou, para além disso, tendo em vista a ideia de liberdade associada ao Estado fiscal, aludida por Ricardo Lobo Torres.⁸⁹

Vale ressaltar que tal excepcionalidade está presente tanto nos tributos extrafiscais, uma vez que os tributos são por natureza fiscais ou arrecadatórios; quanto nos benefícios fiscais, que são naturalmente exceções à tributação⁹⁰. O que é facilmente percebido na definição legal destes, em Portugal, de onde se abstrai uma excepcionalidade, a nosso ver, qualificada⁹¹⁻⁹². Neste ponto, frisamos novamente que tal excepcionalidade não se confunde com o fato de a extrafiscalidade ser um fenômeno normal⁹³, ou seja, uma realidade presente no sistema tributário. Contudo, esta normalidade não é capaz de afastar a referida excepcionalidade, uma vez que se trata de visões por ângulos diferentes ou a partir de referenciais distintos.

Com efeito, as medidas por meio das quais o Estado intervém no âmbito econômico e social, dando concretude à extrafiscalidade, de acordo com Casalta Nabais, devem ter por limites materiais os princípios da proibição do excesso e do arbítrio, e não o “princípio da igualdade fiscal a ser aferido com base na capacidade contributiva própria do direito tributário”. O autor ressalta que a observância ao princípio da proibição do excesso se justifica pelo fato de as referidas medidas restringirem “posições jusfundamentais dos

⁸⁸ Cf. Nabais, 2017, p. 395 e Nabais, 2010, p. 183. A esse respeito, v. também Nabais, 2015, *op. cit.*, p. 191 e ss.

⁸⁹ V. Torres, Ricardo Lobo. A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

⁹⁰ Nabais, 2010, p. 189.

⁹¹ O artigo 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais de Portugal, assim os define: “consideram-se benefícios fiscais medidas de carácter excepcional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”. Além de excepcionais, podem ser automaticamente revogados.

⁹² Uma excepcionalidade qualificada, na medida em que visam tutelar interesses públicos extrafiscais. Porém, não quaisquer interesses públicos, e sim aqueles relevantes, e com uma relevância tal, que sejam superiores à própria tributação que impedem.

⁹³ Nesse sentido, Casalta Nabais ressalta que a excepcionalidade, conquanto seja característica da extrafiscalidade, “não transforma a utilização extrafiscal dos impostos ou das normas jurídicas fiscais num fenómeno anômalo ou anormal como se pretendeu durante o Estado liberal”. Nabais, 2017, p. 395.

particulares”, ora como contribuinte, ora como beneficiários ou terceiros, sobretudo concorrentes. Ademais, essas medidas podem afetar outros valores constitucionais.⁹⁴⁻⁹⁵

Entre os dois grandes domínios que compõem o direito econômico tributário, ou seja, os tributos extrafiscais e os benefícios fiscais, conforme já referimos, atualmente, a margem de atuação do primeiro é bem mais limitada do que a do segundo. Assim, Casalta Nabais destaca que os benefícios fiscais constituem o segmento mais operacional da extrafiscalidade. O que é facilmente perceptível na realidade, além do fato de ser mais adequado ao entendimento atual do direito, que passa a assumir uma relevante função promocional, à luz das ideias defendidas por Norberto Bobbio. Não obstante, a função promocional do direito em relação à proteção do meio ambiente, também pode se concretizar por meio dos tributos ambientais,⁹⁶ evidentemente, dentro de certos limites.

Outrossim, convém observar que os regimes fiscais especiais, conquanto beneficiem fiscalmente determinados contribuintes, de acordo com o entendimento de Nabais, não integram o direito econômico tributário, uma vez que não se trata de finalidade extrafiscal, senão de política fiscal; dado que, ao fim e ao cabo, o que se almeja com esses regimes é a arrecadação de receitas e não a realização de quaisquer objetivos sociais ou econômicos, ressalta o autor, exemplificando com os “regimes de tributação em IRS [...] da generalidade dos rendimentos de capital” e o “regime fiscal especial de tributação dos residentes não habituais”.⁹⁷

Portanto, os instrumentos tributários constituem um importante mecanismo de que se vale o Estado para cumprir as suas funções fundamentais que se enquadra, a nosso ver, no domínio do direito econômico tributário, submetendo-se às normas e aos princípios do ordenamento jurídico no qual está inserido e subordinando-se à realidade em que atua e à qual deve se adequar, em conformidade com os limites que o delineiam. Esses limites são de diversas naturezas e têm relação com a natureza de tais instrumentos⁹⁸. O fato é que a utilização desses instrumentos não é ilimitada e isto não podemos deixar de considerar. Os autores atribuem várias classificações e apresentam algumas divergências ao tratarem de tais

⁹⁴ Cf. *Idem*, 2010, p. 185. V. *Idem*, 2015, p. 654 e ss; *Idem*, 2017, p. 396.

⁹⁵ Sobre os valores constitucionais relacionados à extrafiscalidade, v. Gouvêa, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, mormente o capítulo II, p. 81 e ss. V. também Torres, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: Tôrres, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 21 e ss.

⁹⁶ Cf. Nabais, 2010, p. 185.

⁹⁷ Cf. *Idem*, 2017, p. 396-397.

⁹⁸ Gouvêa, 2006, p. 245.

limites, das quais não nos ocuparemos neste trabalho, cujo foco doravante se dirige para o seu ponto central, que é a tributação ambiental.

Capítulo II

A PROTEÇÃO AMBIENTAL PELA VIA TRIBUTÁRIA

1 AS PRÉ-COMPREENSÕES E O CONCEITO DE MEIO AMBIENTE

Nos séculos mais recentes, a questão ambiental tem gerado preocupações em nível mundial. Assim, há quem entenda que a denominada crise ambiental e social se tornou o problema mais crítico da civilização⁹⁹, decorrente em grande parte da concepção produtivista do *Homo faber*, que “fez da natureza, dos recursos naturais, simples matéria-prima a transformar pelo homem”¹⁰⁰. Esta situação está ligada a uma das três pré-compreensões ambientais fundamentais, ou seja, a que se funda em uma perspectiva “economicocêntrica”, na qual, de acordo com J. J. Gomes Canotilho, o meio ambiente é protegido pelo valor econômico que ele tem para as atividades produtivas das gerações presentes ou futuras.¹⁰¹

Além dessa, há outras duas pré-compreensões ambientais fundamentais, uma que concebe o meio ambiente a partir de uma perspectiva “antropocêntrica”, em que a defesa do ambiente visa à salvaguarda da vida humana e outra que o concebe com base em uma perspectiva “ecocêntrica” ou “biocêntrica”, em que se defende o ambiente pelo valor que ele tem em si.¹⁰²

Cada uma dessas pré-compreensões, de acordo com Cláudia Dias Soares, dá origem uma leitura distinta do conceito de desenvolvimento sustentável, a saber: a “economicista”, que recorre “a uma análise custo-benefício, sendo os custos justificados numa base preventiva”; a “desenvolvimentista”, que considera que “a industrialização só conduz a uma melhoria do bem-estar social quando seja sustentável” e a “radical”, que exige “que a sociedade trate com o mesmo cuidado todos os sistemas de suporte da vida”.¹⁰³

⁹⁹ Marques, Viriato Soromenho. A causa ambiental: para uma visão de conjunto, o futuro frágil. Os desafios da crise global do ambiente. Mem Martins: Publicações Europa-América, 1998, p. 23-69. Disponível em: <<http://viriatosoromenho-marques.com/Imagens/PDFs/A%20Causa%20Ambiental%201998.pdf>>. Acesso em: 23/03/2019.

¹⁰⁰ Cf. Santos, António Carlos dos. Da questão fiscal à reforma da reforma fiscal. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1999, p. 405.

¹⁰¹ Cf. Canotilho, J. J. Gomes. Procedimento administrativo e defesa do ambiente. Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 123.º, n.º 3799, Coimbra: Coimbra Editora Ltda., 1991, p. 290-291.

¹⁰² Cf. Canotilho, J. J. Gomes (Coord.). Introdução ao direito do ambiente. Lisboa: Universidade Aberta, 1998, p. 21.

¹⁰³ Cf. Soares, 2001, p. 43.

A referência a essas pré-compreensões se justifica porque qualquer análise que se pretenda desenvolver acerca da proteção ambiental, de alguma forma, terá ligação com alguma ou algumas delas. Da mesma maneira, faz-se necessário ter uma ideia mais clara possível do que vem a ser o bem que se pretende tutelar juridicamente, ou seja, em que consiste aquilo a que se designa meio ambiente ou simplesmente ambiente, como se prefere designar aqui em Portugal.

Definir o meio ambiente não tem sido uma tarefa tão simples. De início, o seu conceito pode ser compreendido de forma ampla ou restrita, sendo que a primeira engloba componentes naturais (elementos da natureza) e humanos (construídos, artificiais); enquanto a segunda se restringe aos componentes naturais¹⁰⁴. Acrescente-se a isso a gigantesca complexidade da realidade que se tenta abarcar. Assim, a definição que a Lei de Bases do Ambiente de Portugal trazia em suas versões mais antigas ilustra bem o que estamos a referir: “[...]o ambiente é o conjunto dos sistemas físicos, químicos, biológicos e suas relações e dos factores económicos, sociais e culturais com efeito directo ou indirecto, mediato ou imediato, sobre os seres vivos e a qualidade de vida do homem”.¹⁰⁵

No Brasil, a Lei da Política Nacional do Meio Ambiente o define como “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”¹⁰⁶. Por sua vez, a mais recente Lei de Bases do Ambiente em Portugal passou a defini-lo a partir de dois tipos de componentes indissociáveis: “os componentes ambientais naturais”, no qual se inclui o ar, a água e o mar, a biodiversidade, o solo e o subsolo, a paisagem, e “os componentes associados a comportamentos humanos”, do qual fazem parte as alterações climáticas, os resíduos, o ruído e os produtos químicos¹⁰⁷, rol não taxativo em ambos. Tal definição menos abstrata é importante para a quantificação econômica no caso da tributação ambiental.

¹⁰⁴ Cf. Canotilho, 1998, p. 21.

¹⁰⁵ Essa definição constava das versões mais antigas da Lei de Bases do Ambiente de Portugal (vide Lei n.º 11/87, de 07/04. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=752&tabela=lei_velhas&nversao=3&so_miolo=>. Acesso em: 04/02/2019 - revogada), que foram revogadas pela Lei n.º 19/2014, de 14 de abril. Disponível em: <<https://dre.pt/pesquisa/-/search/25344037/details/maximized>>. Acesso em: 04/02/2019.

¹⁰⁶ Brasil. Lei n.º 6938, de 31 de agosto de 1981, com atualizações, artigo 3º, inciso I. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm>. Acesso em: 27/03/2019.

¹⁰⁷ Cf. Portugal. Lei n.º 19/2014, de 14 de abril, artigos 9.º, 10.º e 11.º. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_print_articulado.php?tabela=leis&artigo_id=&nid=2091&nversao=&tabela=leis>. Acesso em: 27/03/2019.

Lyrio Pimenta entende que o conceito amplo de meio ambiente é inadequado em relação ao uso dos tributos para a proteção ambiental, argumentando que tal conceito impossibilita a identificação das específicas atividades que o Estado deve desenvolver para proteger o meio ambiente e que essa definição impossibilitaria deduzirem-se as responsabilidades concretas e as obrigações pela tutela ambiental. Além do que, segundo o autor, o conceito amplo de meio ambiente abarcaria a quase totalidade dos tributos como sendo ambientais, dificultando o conceito de tributo ambiental e abrindo um enorme leque de possibilidades para o Poder Público criar inúmeras exações que poderiam se desvirtuar do desiderato ambiental.¹⁰⁸ O autor conclui que “falar em tributação ambiental significa reduzir o uso do tributo para a proteção da natureza”.¹⁰⁹ Entendimento do qual divergimos.

Portanto, as pré-compreensões ambientais e a definição de meio ambiente refletem na concepção que se tem deste como um direito fundamental ou uma tarefa fundamental do Estado no âmbito das constituições de quase todos os países, traduzindo-se em um verdadeiro direito-dever de todas as pessoas. Estas breves considerações intentam ajudar a situar o problema aqui abordado. Entretanto, maiores aprofundamentos nestas questões fogem aos propósitos do nosso objeto. Assim, passamos às considerações sobre a proteção ambiental e as utilidades dos instrumentos tributários para tal desiderato.

2 A PROTEÇÃO AMBIENTAL E OS SERVIÇOS QUE LHE PODEM SER PRESTADOS PELA VIA TRIBUTÁRIA

Algumas atitudes humanas ligadas a certas atividades econômicas ou sociais têm causado impactos no meio ambiente que passaram a despertar preocupações em cientistas, agentes políticos e econômicos, bem como na população da generalidade dos países¹¹⁰. Dentre as referidas atividades, destacamos aquelas das quais resultam as emissões de gases tóxicos e a geração de resíduos poluentes que atingiram níveis muito elevados. O que tem afetado a qualidade de vida das pessoas, especialmente nos grandes centros urbanos.

¹⁰⁸ Cf. Pimenta, 2018, p. 115.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰ Nesse sentido, o propósito de compatibilizar os efeitos da ação humana com a preservação ambiental em uma “perspectiva do paradigma de desenvolvimento sustentável” tem se tornado um dos maiores desafios do nosso tempo. Cf. Santos, Marcelo Moreira dos. Direito, biodiversidade e desenvolvimento local. Macapá: Editora da UNIFAP, 2016, p. 27.

Diante desse quadro, há um grande apelo aos diversos ramos do conhecimento, arregimentando mecanismos e instrumentos para serem utilizados com o propósito de melhorar e proteger o meio ambiente, de modo que a questão ambiental ganha proporções mundiais e acaba por mobilizar uma gama de meios e instrumentos de diversas naturezas, provenientes das mais variadas áreas, em seu favor¹¹¹. Nesse contexto, é certo que o direito relativo aos tributos não ficaria isento¹¹², uma vez que os instrumentos tributários são capazes de moldar comportamentos humanos, sobretudo os de caráter econômico-social, no âmbito da realidade em que atuam, conquanto essa não seja a sua função primordial.

Assim, ainda que a razão fundamental da existência das normas e dos instrumentos tributários não seja a resolução de problemas tais como o combate à poluição e a degradação do meio ambiente, e sim a arrecadação de receitas para suportar financeiramente o Estado, não se pode negar a possibilidade da sua parcela de contribuição para tal desiderato¹¹³. O que se concretiza, conforme vimos no capítulo anterior, por meio de um ramo específico do direito, qual seja o direito econômico tributário. O que não significa que as normas e os instrumentos tributários hão de se converter ao domínio do direito ambiental.¹¹⁴

A utilização dos instrumentos tributários com finalidades extrafiscais tem sido observada há séculos, embora tal utilização em prol do meio ambiente seja relativamente recente. Assim, propomo-nos analisar no curso deste trabalho em que medida esses instrumentos têm sido manejados, no domínio da proteção ambiental, para verdadeiramente o proteger¹¹⁵, questionando se a causa ambiental não tem sido, no fundo, usada como uma

¹¹¹ Conquanto “os meios de que a tutela do ambiente se pode servir tendem a ser distribuídos por três grandes sectores, a saber: meios directos de conformação de comportamentos, meios de direcção de comportamentos através do planeamento e meios indirectos de conformação de comportamentos” (Nabais, 2010, p.177). Neste trabalho nos ocuparemos apenas desta última categoria e, entre estes, especificamente os instrumentos tributários.

¹¹² Mesmo por força constitucional, uma vez que o artigo 66.º, n.º 2, alínea *h*, da CRP/1976, incumbe ao Estado: “Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida”.

¹¹³ “Pois, hoje em dia, é mais ou menos consensual a aceitação do importante papel que o direito tributário pode ter em sede da tutela do ambiente como meio ou instrumento dessa tutela.” Nabais, 2010, p. 177. Em consonância com o disposto no artigo 17.º, n.º 2, alínea *e*, da LBA-19/2014: “A fiscalidade ambiental, que visa desonerar as boas práticas ambientais e, em compensação, incidir sobre as atividades mais poluentes, numa ótica de fiscalidade globalmente neutra e equitativa, podendo contribuir para direccionar comportamentos”.

¹¹⁴ Nesse sentido, Túlio Rosembuj, ressalta que ocorre uma “ambientalização” das normas de direito tributário. Cf. Rosembuj, 1995, p. 261. A esse respeito, v. também OCDE. *Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey*. 1999, p. 56.

¹¹⁵ Nesse sentido, Roberto Ferraz critica o fato de alguns tributos “apenas transvestidos em tributação ‘verde’”, cuja finalidade, na visão do autor, é puramente arrecadatória, serem apresentados como “um grande esforço e exemplo na preservação do meio ambiente. Cf. Ferraz, Ricardo. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: Tôrres, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 333. Nesse sentido, v. Molina, Pedro Manuel Herrera; Vasco, Domingo Carbajo. *Marco*

maneira de fazer com que as pessoas, sensibilizadas e preocupadas em assegurar um ambiente que proporcione uma melhor qualidade de vida para as presentes e as futuras gerações, paguem mais tributos. Porém, esta questão será abordada mais adiante quando tratarmos da relação entre tributação ambiental e sustentabilidade.

Portanto, os serviços que o direito dos tributos pode prestar na tarefa de melhorar e proteger o meio ambiente sucedem por via dos instrumentos tributários, os quais são compostos pelos tributos ambientais e pelos benefícios fiscais ambientais¹¹⁶. Assim, passamos ao campo da tributação ambiental¹¹⁷, tendo como referencial os dois grandes domínios do direito econômico tributário: os tributos extrafiscais e os benefícios fiscais. A seguir trataremos do primeiro grupo, impulsionados pelas seguintes indagações: em que consistem e quais as principais características dos tributos ambientais? O que são tributos ambientais verdadeiros e tributos ambientais falsos? Entre os primeiros, predominam os unilaterais ou os bilaterais? Eles estão ligados à tributação direta ou a indireta?

3 INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS UTILIZADOS EM DEFESA DO MEIO AMBIENTE

Conforme vimos mencionando neste trabalho, os instrumentos tributários, que dão corpo ao direito econômico tributário, dividem-se em dois grupos: os tributos extrafiscais e os benefícios fiscais. Neste ponto, enfocamos a utilização desses instrumentos para melhorar e proteger o meio ambiente.

São chamados de instrumentos porque, na verdade, esse é o papel que exercem¹¹⁸. Seja na função fiscal, para arrecadar receitas públicas; seja na extrafiscal, ao serem utilizados para a realização de objetivos extrafiscais de caráter econômico ou social. Assim, são ferramentas com aptidão para influenciar comportamentos humanos de diversas naturezas, sobretudo os econômicos e os sociais. Nosso enfoque será naqueles referentes à relação do homem com o ambiente. São tributários porque relativos à tributação e à não tributação.

conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica. In: Tôrres, Heleno Taveira (Org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 200.

¹¹⁶ Nabais, 2010, p. 180.

¹¹⁷ A obra coletiva organizada por Heleno Taveira Tôrres é dedicada a esse tema abordando-o por diversas frentes, com a colaboração de renomados autores nacionais e internacionais. V. Tôrres, Heleno Taveira (Org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

¹¹⁸ Na medida em que “o tributo não é um fim em si mesmo, mas instrumento de promoção das vontades e necessidades estatais”, Pinto, 2012, p. 284.

Na sequência, trataremos dos tributos extrafiscais voltados para o meio ambiente, verificando se seu caráter é verdadeiramente ambiental ou não; se entre tais instrumentos prevalecem os tributos de natureza unilateral ou bilateral e se estão ligados à tributação direta ou à indireta. Assim, começaremos por referir à definição e a alguns traços característicos dos denominados tributos ambientais.

3.1 Tributos ambientais

Podemos entender a tributação ambiental¹¹⁹, de modo geral, como a utilização dos instrumentos tributários com o objetivo extrafiscal de melhorar ou proteger o meio ambiente. Assim, a principal característica da tributação ambiental é o seu propósito extrafiscal, ou seja, a sua finalidade de alcançar objetivos com caráter econômico ou social visando melhorar ou proteger o meio ambiente, distinguindo-se da regra geral do direito dos tributos, que é a arrecadação de receitas para atender às necessidades financeiras do Estado e das suas instituições¹²⁰. Os instrumentos tributários aqui referidos são compostos pelos tributos ambientais e pelos benefícios fiscais ambientais.¹²¹

A definição de tributo ambiental não diverge da definição genérica de tributo. Contudo, a ela se acrescentam alguns caracteres específicos, sobre os quais intentamos tecer algumas considerações que reputamos importantes. Assim, trazemos a lume outra vez o que dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional do Brasil: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O tributo ambiental propriamente dito consiste, portanto, em tal prestação, porém tem como finalidade primordial a melhoria e a proteção do meio ambiente. Lyrio Pimenta faz uma vasta explanação acerca do conceito ou definição de tributo ambiental, recorrendo

¹¹⁹ Cujas origens remontam a 1920, bem como às contribuições de Arthur Cecil Pigou, no âmbito da “teoria econômica do bem-estar (*welfare economics*)”. Cf. Soares, Cláudia Alexandra dias. O enquadramento constitucional dos tributos ambientais: sua natureza e regime. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 7, n.º 1, da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Coimbra: Almedina, 2014, p. 72.

¹²⁰ Conforme dispõe o artigo 103.º, n.º 1, da CRP/1976.

¹²¹ Nesse sentido, Cristobal J. Barreto Moro observa que as medidas fiscais consistem em instrumentos jurídico-constitucionais aptos para a consecução de objetivos econômicos e sociais constitucionalmente ordenados, entre os quais se encontra a preservação do meio ambiente. Assim, o autor ressalta que “*Los instrumentos tributarios pueden intervenir en la realidad socio-económica para alcanzar dicho objetivo constitucional*”. Cf. Moro, 1999, p. 58.

a diversos autores nacionais e internacionais, detectando que esse tipo de tributo é definido com base no seu caráter primordial. O que, para alguns, é induzir atitudes amigas do ambiente em detrimento das que o agridem; para outros, é arrecadar receitas a serem aplicadas em políticas ambientais; há ainda os que conjugam os dois critérios.¹²²

Lyrio Pimenta conclui que o primeiro critério supramencionado é o necessário para identificar o tributo ambiental em sentido estrito e que, em sentido amplo, os tributos ambientais são todos aqueles que apresentam finalidade ecológica, porém sem que esta seja a sua finalidade primordial¹²³. Portanto, genericamente, os tributos ambientais são aqueles caracterizados pela aptidão para preservar o meio ambiente economicamente valorado.

Keziah A. V. Silva Pinto define os tributos ambientais como “aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência traz um fator ambiental explícito, desde que haja conteúdo econômico”. A autora os distingue dos tributos que possuem apenas efeitos ambientais, ou seja, “aqueles que comportam a condução de comportamentos desejados ou indesejados pelo Estado, sem que seja necessário introduzir um elemento ambiental em sua hipótese de incidência”¹²⁴. Assim, “tributo ambiental” corresponde à expressão técnica do que se designa leigamente “tributo verde”. Há ainda outras expressões, como “ecotributo” e “green tax”, que se popularizaram para designar os tributos que têm uma motivação ambiental.¹²⁵

O imposto é a mais notável espécie de tributo, inclusive na tributação ambiental, conforme veremos adiante. Assim, os impostos ambientais podem ser entendidos como instrumentos de política ambiental, que, de acordo com Cláudia Dias Soares, consistem no “gravame que se aplica a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos ou eliminados ou a actividades que geram um impacte ambiental negativo”. Segundo a autora, o propósito aqui é modificar o preço relativo daqueles bens ou os custos associados às referidas atividades, bem como obter receita para financiar programas de proteção ou de recuperação do equilíbrio ecológico.¹²⁶

¹²² Cf. Pimenta, 2018, p. 143 e ss.

¹²³ Cf. *Idem*, p. 146. O que será tratado a seguir, sob a epígrafe: “Os verdadeiros e os falsos tributos ambientais”.

¹²⁴ Cf. Pinto, Keziah Alessandra Vianna Silva Pinto. Introdução ao direito ambiental tributário. Campinas: Editora Alínea, 2012, p. 290.

¹²⁵ Cf. Braga, Guilherme Doin; Castro, Katiana Bilda de. Apontamentos gerais do direito tributário ambiental. In: Orlando, Breno Ladeira Kingma *et al.* Direito tributário ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 183. Para Herrera Molina e Carbajo Vasco, do ponto de vista da política ambiental, “tributo ecológico é todo aquele cuja principal finalidade é servir à proteção do meio ambiente”. Mas, no âmbito do direito tributário, “interessa qualificar como tributo ambiental aquele cuja estrutura estabelece um incentivo à proteção da natureza”. Cf. Molina; Vasco. *Marco conceptual...* In: Tôrres, 2005, p. 163.

¹²⁶ Cf. Soares, Cláudia Dias. A inevitabilidade de se avançar para a tributação ambiental... também em Portugal. Revista da Ordem dos Advogados, ano 64, Lisboa, 2004, p. 471-472.

Em conformidade com os ensinamentos de Casalta Nabais, os verdadeiros tributos ambientais podem ser definidos pelas seguintes características fundamentais: “1) têm função extrafiscal; 2) tributam actividade mais poluente, atendendo ao princípio do poluidor-pagador; 3) presumem a existência de produto alternativo para o qual possa ser dirigida a procura antes orientada para o produto tributado”. Além dessas três notas típicas que caracterizam efetivamente os tributos ambientais verdadeiros, enquanto extrafiscais, o autor ainda apresenta outras duas, sendo que a primeira destas, a nosso ver, está ligada aos falsos tributos ambientais, são elas: “4) as receitas encontram-se, por via de regra, consignadas à realização do correspondente objectivo ambiental; 5) devem ser estabelecidos de preferência no início da cadeia produtiva (*upstream*)”.¹²⁷

Além dessas características fundamentais, observamos outros traços característicos dos tributos ambientais. O primeiro é que eles não possuem uma definição consensual, conquanto as diversas concepções de imposto ambiental tenham em comum o carácter de preço coativo e unilateralmente imposto por uma entidade pública, suscetível de gerar uma melhoria ambiental¹²⁸. Assim, tais definições podem ser fundadas em dois critérios distintos: o primeiro é a base tributável, isto é, a hipótese de incidência do tributo ambiental; o segundo, a finalidade do gravame, ou seja, a melhoria ou proteção ambiental¹²⁹. Nesse sentido, acompanhamos o entendimento de Mariana Coelho dos Santos, ao concluir que este último critério está na base da criação do tributo ambiental.¹³⁰

O segundo aspecto se refere ao valor econômico dos bens ambientais, que é fundamental para a tributação ambiental, uma vez que “a tributação só pode incidir sobre bens de valor econômico”¹³¹. A esse respeito, Carbajo Vasco ressalta que o meio ambiente é dotado de um valor econômico em qualquer de suas manifestações, conseqüentemente, é influenciável pela utilização de instrumentos econômicos¹³², ou econômico-tributários. Kesiah A. V. Silva Pinto observa que, a partir da Conferência de Estocolmo sobre o meio ambiente, realizada em 1972, este passa a ter um valor econômico que se tornara superior

¹²⁷ Cf. Nabais, José Casalta. *Direito Fiscal*. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 403-404.

¹²⁸ Conforme se depreende de Soares, 2014, p. 75.

¹²⁹ Cf. Santos, Mariana Coelho dos. *Impostos extrafiscais ambientais*. In: *Glossário Jurídico Wikiglaw*. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2015. Disponível em: <https://wikiglaw.fd.uc.pt/mediawiki/index.php/Impostos_Extrafiscais_Ambientais>. Acesso em: 09/06/2018.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 5.

¹³¹ Pinto, 2012, p. 292.

¹³² Vasco, Domingo Carbajo. *Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad*. RDFHP, vol. 45, n.º 238, octubre/diciembre, 1995, p. 967.

ao da sua destruição¹³³. Entretanto, a mensuração desse valor econômico, para efeito de quantificação da tributação ambiental ou do dano ambiental, ainda é um grande problema, conforme será referido mais adiante.

Em terceiro lugar, observamos que a tributação ambiental se aplica a fatos que impliquem poluição tolerável, entenda-se: lícita. Pois a poluição intolerável deve ser proibida, por ser ilícita e passível de sanção, não de tributação. Este é o entendimento doutrinário majoritário, tendo em vista o caráter não sancionatório do tributo e o fato de que a poluição intolerável não pertence ao campo da licitude¹³⁴. Contudo, isto não é unânime, pois há quem defenda a incidência dos tributos ambientais independentemente de a poluição ser tolerável ou não, sustentando que a tolerabilidade não pode ser critério para definir se a poluição é lícita ou não e que a poluição não deve ser a “regra-matriz” de tributação ambiental.¹³⁵

Embora esta última posição possa se aproximar da ideia de que a base de criação do tributo ambiental é a sua finalidade e não a matéria tributável, parece-nos que ela não se sustenta, se considerarmos que a opção do poluidor por pagar o tributo lhe franquearia continuar a provocar a referida poluição por mais nociva que esta fosse. Ademais, os tributos ambientais são pensados para situações lícitas, visando à melhoria da qualidade de vida e do meio ambiente, bem como a adoção de novas soluções mais sustentáveis, portanto menos danosas ao meio ambiente, por parte dos sujeitos a que se dirigem.¹³⁶

O quarto aspecto característico dos tributos ambientais se refere à determinação dos seus sujeitos. Assim, para figurar como sujeito ativo desse tipo de tributo, o ente público deve ser duplamente competente, na medida em que precisará ter competência para criar o tributo (competência tributária) e, ainda, para legislar sobre o meio ambiente (competência material); uma vez que, enquanto tributo extrafiscal, exige uma justificação relativa à carga tributária e outra em face do seu efeito não-arrecadatório.¹³⁷

Com efeito, pelo que se depreende de Claudia Dias Soares, o sujeito ativo do tributo ambiental será “quem exige o cumprimento deste em seu próprio benefício, ainda que esteja obrigado por lei a entregar a outrem o montante obtido”. A autora apresenta como exemplo

¹³³ Pinto, 2012, p. 292.

¹³⁴ V. Amaral, Paulo Henrique do. Direito tributário ambiental. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. No mesmo sentido: Molina; Vasco. *Marco conceptual...* In: Tôrres, 2005, p. 226. Também: Pimenta, 2018, p. 160.

¹³⁵ Pinto, 2012, p. 291.

¹³⁶ Conforme se depreende de Santos, 2015, p. 7.

¹³⁷ Cf. Soares, 2001, p. 468.

o imposto criado e cobrado pelo Estado, cujo montante total ou parcial é repassado a uma autarquia local¹³⁸. De outro giro, a autora aponta como sujeito passivo ou contribuinte direto “aquele que incorre no comportamento ou ocupa a posição que a lei tipifica como facto gerador do imposto” ambiental.¹³⁹

Assim, podemos concluir que a principal característica dos tributos ambientais é a sua vocação para preservar o meio ambiente, a qual deve ser refletida na estrutura jurídica dos referidos tributos¹⁴⁰. Ressaltamos que ainda há um aspecto característico dos tributos ambientais que está entre os mais importantes, referimo-nos à distinção entre os verdadeiros e os falsos tributos ambientais, à qual dedicamos a próxima secção deste capítulo.

3.1.1 Os verdadeiros e os falsos tributos ambientais

A indagação que nos impulsiona, neste ponto, se dirige para os tipos de tributos que podem operar em sede de proteção e defesa do meio ambiente. Na busca de respostas para essa inquietação, o primeiro filtro que encontramos diz respeito à questão de os tributos engendrados com cariz ambiental serem ou não verdadeiramente tributos ambientais. Assim, havemos de distinguir os verdadeiros dos falsos tributos ambientais.

De acordo com Herrera Molina e Carbajo Vasco, uma adequada definição de tributo ambiental, como uma modalidade específica de tributo que englobasse as várias espécies tributárias tradicionais ou híbridas, sem implicar na criação de uma nova categoria de tributo, seria fundamental para se distinguir com clareza os verdadeiros tributos ambientais daqueles essencialmente fiscais, isto é, dos falsos tributos ambientais.¹⁴¹

Reputamos essa distinção fundamental para a análise da denominada tributação ambiental, averiguando se o que predomina nesse âmbito é o propósito de proteger o meio ambiente, induzindo os contribuintes a adotarem os comportamentos desejáveis, ou a finalidade de arrecadar receitas para suprir as necessidades financeiras do Estado e suas instituições, viabilizando a sua própria existência e funcionamento, bem como o cumprimento das suas funções, inclusive a de proteger e melhorar o meio ambiente.

¹³⁸ Cf. Soares, 2001, p. 469.

¹³⁹ Cf. *Ibidem*, p. 495.

¹⁴⁰ Cf. Moro, 1999, p. 149. Nesse sentido, v. Molina; Vasco. *Marco conceptual...* In: Tôrres, 2005, p. 225.

¹⁴¹ Cf. Molina; Vasco. *Marco conceptual...* In: Tôrres, 2005, p. 200.

Com isso, buscamos observar se a questão ambiental não tem sido usada mais para justificar a elevação da carga tributária, funcionando como um fermento no bolo da tributação – especialmente a brasileira, que conta com uma enorme variedade de tributos em geral –, alcançando com mais facilidade a aceitação¹⁴² de tal elevação por parte dos contribuintes, conduzindo-os a pagarem mais tributos com finalidade primordialmente fiscal, do que para alcançar o objetivo extrafiscal ambiental.

O cerne da distinção entre os verdadeiros e os falsos tributos ambientais se encontra no objetivo ou finalidade primordial que motiva a sua criação e utilização. Em regra, a finalidade dos tributos é a arrecadação de receitas para custear as despesas públicas, isto é, a finalidade financeira ou fiscal¹⁴³. Contudo, eles podem ter outras finalidades extrafiscais, evidentemente não sancionatórias, entre as quais a preservação e melhoria do meio ambiente. Muito embora a fiscalidade não possa deixar de ser a finalidade principal da maioria dos tributos, mormente os impostos, no quadro e em razão da própria natureza fiscal do Estado contemporâneo.¹⁴⁴

Assim, de acordo com José Casalta Nabais, os tributos ambientais verdadeiros são aqueles cujo “objetivo ou finalidade extrafiscal ecológica é primordial”. Em outras palavras, quando a preservação e a melhoria do meio ambiente preponderam sobre a arrecadação de receitas, temos os tributos ambientais verdadeiros. Ao passo que, sustenta o autor, os falsos tributos ambientais têm como finalidade principal, tal qual a generalidade dos tributos fiscais, a arrecadação de receitas, ainda que estas venham a ser destinadas ao custeio de políticas ambientais.¹⁴⁵

No que concerne às finalidades dos impostos ambientais, Cláudia Dias Soares as descreve em dois vieses: o primeiro é que os impostos ambientais “têm por objectivo fornecer um estímulo à adopção de condutas mais sustentáveis”; o segundo, que eles visam “recolher fundos que compensem os gastos públicos acrescidos a que determinados sujeitos

¹⁴² Uma vez que as possíveis consequências da poluição e/ou degradação ambiental anunciadas pelos diversos setores da comunicação podem influenciar “os fatores psicossociológicos [que] procuram, então, explicar a maior ou menor aceitação do sistema fiscal e dos deveres fiscais perante circunstâncias que se desligam do simples cálculo económico de comparação entre o rendimento que é possível evadir e o que se pode perder se a evasão for descoberta”. Santos, António Carlos dos; Lopes, Cidália Maria da Mota. *Fiscalidade: outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 5.

¹⁴³ Conforme ressalta Carlos Araújo Leonetti em: Leonetti, Carlos Araújo. *Humanismo e tributação: um caso concreto*. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>>. Acesso em: 08/02/2019.

¹⁴⁴ Cf. Nabais, José Casalta. *Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal...* In: Tôres, 2005, p. 416.

¹⁴⁵ Cf. Nabais, 2010, p. 191-192.

dão causa”¹⁴⁶. O primeiro viés remete aos tributos ambientais verdadeiros; o segundo, aos falsos. Porém, para classificá-los como um tipo ou outro, é necessário analisar no caso concreto qual das duas finalidades é eleita como a primordial, ressaltando que o fator que determina se um tributo ambiental é verdadeiro ou falso não é a destinação das receitas provenientes dele, e sim a preponderância ou não da finalidade ecológica.¹⁴⁷

No contexto em que a autora se manifesta, parece estar se referindo aos tributos ambientais verdadeiros, pois ela ressalta que, no caso em questão, a obrigação de contribuir dos sujeitos passivos não é medida com base na capacidade contributiva, e sim na participação deles na respectiva causa dos gastos públicos, qual seja a defesa do meio ambiente¹⁴⁸. Ademais, mesmo os tributos ambientais verdadeiros podem proporcionar receitas, pois o tributo, de modo geral, se configura como uma prestação pecuniária. Entretanto, nesse caso, não é isto que está em primeiro plano, aliás, a tendência é que o montante de tais receitas seja cada vez menor, à medida que o objetivo principal desse tipo de tributo, extrafiscal, vá sendo alcançado, conforme já referimos neste trabalho.

Casalta Nabais observa que, entre os tributos ambientais, os mais visados são os impostos¹⁴⁹ e que os impostos ambientais verdadeiros também recebem as designações de “impostos ambientais em sentido estrito, técnico ou próprio”; por conseguinte, os falsos também são denominados “impostos ambientais em sentido amplo, atécnicos ou impróprios”, ressaltando que os primeiros, em regra, “agravam as unidades emitidas de poluição”; ao passo que, os segundos recaem sobre “a produção ou o consumo de certos bens nocivos ao meio ambiente”.¹⁵⁰

Por sua vez, Cláudia Dias Soares chama de impostos ambientais em sentido próprio aqueles que “visam directamente promover uma alteração de comportamentos”. A autora também designa impostos ambientais em sentido impróprio os que “têm como objetivo

¹⁴⁶ Cf. Soares, 2001, p. 295.

¹⁴⁷ Cf. Nabais, 2010, p. 192.

¹⁴⁸ Cf. Soares, 2001, p. 295.

¹⁴⁹ Cf. Nabais, 2010, p. 191. O autor explica que a Constituição Portuguesa trata de forma mais exaustiva e exigente os impostos em detrimentos dos tributos bilaterais. Assim, caracterizada como uma verdadeira “constituição fiscal” e não como uma “constituição tributária”. Ressalta o autor que, mesmo em países como Espanha e Itália, nos quais se alega como objeto de estudo do direito tributária a generalidade dos tributos, “na prática, o objeto de estudo e ensino em sede do direito tributário é constituído, ao fim e ao cabo, fundamentalmente pela figura dos impostos”. Cf. Nabais, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: Tôrres, Heleno Taveira (Org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 413.

¹⁵⁰ Cf. Nabais, 2010, p. 191-192. V. também Nabais, 2015, p. 266 e ss. e Soares, 2001, p. 285 e ss.

fundamental a obtenção de receitas a aplicar em projectos de defesa ecológica”¹⁵¹. Referente a esta segunda espécie de imposto ambiental, questionamos: se as receitas provenientes de um determinado imposto que tenha uma motivação ambiental, por alguma razão, não forem destinadas para a melhoria ou preservação do meio ambiente, tal imposto deixa de ser considerado ambiental?

Entendemos que a resposta é negativa, pois o que atribui carácter ambiental a um tributo é o fato de ele ter uma motivação ecológica. Se essa motivação ambiental constituir o seu objetivo primordial, ele será considerado um tributo ambiental verdadeiro e; se tal motivação consistir em seu objetivo secundário, de modo que o seu objetivo primordial seja a arrecadação de receitas, ele será classificado como tributo ambiental falso, independentemente do destino que seja dado às receitas que ele gerar. Mesmo porque, de acordo com Casalta Nabais, não é o “destino ecológico das receitas” proporcionadas por um determinado tributo que caracteriza a natureza ambiental dele.¹⁵²

Outro ponto que merece destaque nesta tarefa de distinguir os tributos ambientais verdadeiros dos falsos diz respeito a sua base ou critério de medida. Neste aspecto, Nabais ressalta que “os verdadeiros tributos ambientais terão por base ou critério de medida o princípio do poluidor-pagador[; por seu turno], os falsos tributos ambientais terão, como todos os tributos fiscais, por base ou critério de medida o princípio da capacidade contributiva”¹⁵³. Mais adiante voltaremos a este assunto.

Com efeito, podemos concluir que a preponderância ou a não preponderância da finalidade ecológica, em relação à arrecadatória, é o fator determinante para classificar como verdadeiros ou falsos os tributos ambientais. Ressaltando que os primeiros têm como alvo principal a poluição ou degradação do meio ambiente, com base no princípio do poluidor-pagador. Por sua vez, os segundos miram a produção ou o consumo antiecológicos, embasando-se no princípio da capacidade contributiva¹⁵⁴. Lembrando que todos os tributos, mesmo aqueles essencialmente fiscais, possuem certa dose de extrafiscalidade imprópria¹⁵⁵,

¹⁵¹ Cf. Soares, Cláudia Dias. A inevitabilidade de se avançar para a tributação ambiental... também em Portugal. Revista da Ordem dos Advogados, ano 64, Lisboa, 2004, p. 471-472.

¹⁵² Cf. Nabais, 2010, p. 192. No mesmo sentido, v. Molina; Vasco. *Marco conceptual...* In: Tôrres, 2005, p. 164.

¹⁵³ Cf. Nabais, 2010, p. 192-193.

¹⁵⁴ Cf. *Ibidem*.

¹⁵⁵ Cf. *Idem*. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal...In: Torres, 2005, p. 423.

que, de alguma forma, tem reflexo ecológico, porém não podem ser chamados de tributos ambientais, a menos que concebêssemos todos os tributos como ambientais.

Assim, dando sequência ao estudo dos tipos de tributos que podem atuar com o objetivo de melhorar ou proteger o meio ambiente, incumbe-nos focar especificamente na natureza dos tributos ambientais, indagando se entre eles os mais adequados para tal desiderato são os unilaterais (diga-se impostos) ou os bilaterais (entenda-se taxas) e se nesse âmbito prevalece a tributação direta ou a indireta.

3.1.2 A natureza dos tributos ambientais

Compreendida a distinção entre os verdadeiros e os falsos tributos ambientais, passamos a adentrar a natureza ou essência desses tributos. Assim, dentre os tributos ambientais verdadeiros, indaga-se ainda qual ou quais tipos tendem a operar na proteção do meio ambiente: os unilaterais (impostos) ou os bilaterais (taxas). Buscaremos saber quais deles são os mais adequados para tal finalidade e se aqueles que são considerados os mais adequados são, na prática, os que mais se aplicam a tal desiderato, bem como os motivos pelos quais são assim considerados. Além disso, intentamos a averiguar a proteção ambiental pela via fiscal no quadro da tributação direta e da indireta.

3.1.3 A tributação ambiental e os tributos unilaterais (impostos) e bilaterais (taxas)

Parece sedimentado o entendimento doutrinário de que os tributos unilaterais são aqueles que prescindem de contraprestação específica por parte do Poder Público (é o caso dos impostos); ao passo que, os bilaterais se caracterizam pela necessidade de uma específica contraprestação estatal (como ocorre com as taxas). Casalta Nabais assevera que, embora abstratamente nada obste a aplicação de ambas as espécies à proteção ambiental, “por exigências de ordem prática ou imperativos de praticidade jurídica, os tributos ecológicos estão, por via de regra, condenados a materializarem-se em impostos”.¹⁵⁶

Depreende-se de Nabais que, teoricamente, os tributos bilaterais ou taxas são mais propícios do que os unilaterais ou impostos para fazer com que os poluidores internalizem

¹⁵⁶ Nabais, 2010, p. 193.

os custos externos que provocam, conforme descreve o princípio do poluidor-pagador¹⁵⁷. Porém, segundo o autor, isto não passa do campo teórico, porque, na prática, há obstáculos que os impedem eficazmente de fazê-lo. Primeiramente, os tributos ambientais em sentido próprio não têm como função primordial a arrecadação de receitas¹⁵⁸ e as taxas, argumenta Nabais, em regra, não apenas pretendem as receitas que proporcionam, como também em face delas exige-se a exata proporcionalidade entre a prestação e a contraprestação, tendo como base o princípio da equivalência.¹⁵⁹

A ideia de proporcionalidade está arraigada ao conceito material e restrito de taxa, na medida em que “o seu montante [deverá] ser determinado essencialmente com base no valor da vantagem ou benefício proporcionado (princípio da equivalência) ou dos custos ocasionados (princípio da cobertura dos custos)”¹⁶⁰. Nesse sentido, Casalta Nabais explica que, em relação ao princípio da cobertura dos custos (*Kostendeckungsprinzip*), “o montante da taxa não deve exceder os custos globais da prestação estadual porque é exigida”; de igual modo, concernente ao princípio da equivalência (*Äquivalenzprinzip*), “o montante da taxa não deve estar em desproporção com o valor da correspondente prestação estadual”.¹⁶¹

Assim, Nabais destaca que o montante da taxa deve respeitar a proporcionalidade em relação aos benefícios proporcionados ao contribuinte ou referente aos custos do serviço a que ela corresponde¹⁶². O autor ressalta a dificuldade para se conceberem os tributos extrafiscais como bilaterais ou taxas¹⁶³, uma vez que estes pretendem as receitas que proporcionam e, principalmente, porque é reclamada uma receita que seja proporcional à específica contraprestação realizada pelo Poder Público, em conformidade com o princípio da equivalência entre a prestação e a contraprestação. Ainda observa que tal equivalência

¹⁵⁷ Cf. Nabais, 2010, p. 195. Sobre o princípio do poluidor-pagador, v. Aragão, 1997. e Soares, 2001, *op. cit.*

¹⁵⁸ Cf. Nabais, 2010, p. 194. Casalta Nabais acrescenta que aos tributos ambientais próprios não se aplica a “curva de *Arthur Laffer*”. Pois, quanto mais vai se efetivando o propósito de proteção ambiental, menor vai ficando a arrecadação fiscal, isto porque tal tributação existe para forçar os poluidores a deixarem de poluir e não necessariamente para arrecadar receitas fiscais. No entanto, é notório que a poluição zero é uma utopia, pois enquanto o ser humano continuar a praticar algum tipo de atividade social ou econômica, é certo que a poluição vai existir em maior ou menor grau. Neste sentido, Cláudia Dias Soares ressalta que “um [imposto] que se destine a estimular a adoção de atitudes mais sustentáveis terá a sua eficácia dependente da redução [da receita] ao mínimo possível, sendo, mesmo, o ideal uma receita nula”. Soares, 2001, p. 295.

¹⁵⁹ Cf. Nabais, 2010, p. 194.

¹⁶⁰ Cf. *Idem*, 2015, O dever fundamental de pagar imposto, *op. cit.*, p. 264.

¹⁶¹ Cf. *Ibidem*, p. 345.

¹⁶² Cf. *Ibidem*, p. 477.

¹⁶³ Nesse sentido, Cláudia Dias Soares afirma: “Sempre que, no caso de serem aplicados instrumentos financeiros à protecção do ambiente, por vezes, se esteja perante uma taxa. Parece, no entanto, que não se pode negar o carácter unilateral a toda e qualquer prestação coativa neste domínio.” Soares, 2001, p. 324.

corresponde ao benefício específico auferido pelo contribuinte, o qual deve ser apurado pelo princípio da compensação pelo benefício, ou ao específico custo provocado à comunidade, o que deve ser aferido pelo princípio da cobertura dos custos.¹⁶⁴

Corroborando ainda com a ideia de que os tributos bilaterais ou taxas seriam mais propícios do que os unilaterais ou impostos para que os causadores de danos ambientais internalizassem os custos das externalidades negativas que provocam, na sua devida proporção e em conformidade com o princípio do poluidor-pagador, o fato de que a essa “internalização é inerente uma ideia de causa que só a figura das taxas está em condições de exprimir através da sua aptidão para imputar, de modo directo e rigoroso, um gravame à responsabilidade pela produção de custos externos susceptíveis de ser individualizados”.¹⁶⁵

Assim, ainda que os tributos bilaterais ou taxas sejam, em tese, os mais adequados para a aplicação do princípio do poluidor-pagador, isto fica prejudicado por obstáculos de ordem prática. Tais obstáculos dizem respeito às dificuldades para se apurar a grandeza do pagamento a ser realizado pelo poluidor, em razão e na exata proporção do benefício por ele auferido ou dos custos externos por este provocados. Pois a divisibilidade dos benefícios proporcionados pelos entes públicos, assim como a mensuração e a divisibilidade dos custos externos, com o rigor exigido pela proporcionalidade taxa/contraprestação específica, é difícil e dispendiosa no âmbito da proteção ambiental.¹⁶⁶

Ademais, há outro problema que, por vezes, precede o que acabamos de expor. Trata-se da dificuldade de individualizar ou até mesmo de encontrar o responsável pela poluição, isto é, o poluidor¹⁶⁷. Nesse sentido, Casalta Nabais ressalta que muitos dos danos ambientais possuem fontes difusas e provenientes da interação causal de inúmeros agentes, em decorrência da própria natureza daqueles, o que torna impraticável a divisibilidade dos custos ambientais entre quem os provoca através de tributos bilaterais ou taxas. Assim,

¹⁶⁴ Cf. Nabais, 2010, p. 194 e 195.

¹⁶⁵ Cf. *Ibidem*, p. 195.

¹⁶⁶ Cf. *Ibidem*. A questão da valoração em matéria ambiental é um desafio que está longe de ser cabalmente superado. A propósito, Lyssandro Norton Siqueira trata dos “critérios objetivos para a valoração das externalidades ambientais negativas da atividade minerária”. Siqueira, Lyssandro Norton. Qual o valor do meio ambiente? Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017, p. 165 e ss. Por sua vez, Blanca Lozano Cutanda ressalta que “o cálculo da quantia dos tributos ambientais constitui uma atividade delicada e de difícil realização”. Cutanda, Blanca Lozano. Direito ambiental administrativo. Madrid: Dykinson, 2006. V. também Soares, 2001, p. 443 e ss.

¹⁶⁷ Contudo, Carlos Palao Taboada adverte: “*Es necesario, por tanto, que el causante de la contaminación soporte al menos una parte del coste de la utilización del medio ambiente, no sólo porque ello es una exigencia de la justicia, sino también porque el cómputo de ese coste inducirá a reducir la actividad contaminante.*” Taboada, Carlos Palao. *El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica*. In: Tôrres, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 79.

conclui o autor, outra alternativa não há senão distribuir tais custos pelos membros da comunidade através dos impostos, que são suportados por todos os contribuintes¹⁶⁸⁻¹⁶⁹. O que se aplica aos danos ambientais já realizados, tendo pouco ou nulo efeito preventivo.

Thiago Antunes afirma que a melhor maneira de combater a poluição é atribuir-lhe um preço, fazendo com que o ato de poluir fique associado a um custo econômico, que fará o poluidor internalizar as externalidades negativas a que deu causa¹⁷⁰. Todavia, Casalta Nabais observa que a maior dificuldade reside na quantificação desse custo, considerando-se que, em muitos casos, a mensuração da contraprestação específica correspondente aos tributos bilaterais ou taxas ambientais, com o rigor exigido pela proporcionalidade taxa/contraprestação específica, é impraticável. Razão pela qual, via de regra, tal medição acaba sendo feita com base em manifestações e índices reveladores da capacidade contributiva daqueles que provocam ou que se presumam sejam os provocadores dos danos ambientais¹⁷¹, tal qual ocorre com a generalidade dos impostos unilaterais.

Assim, conquanto os tributos bilaterais sejam, na teoria, os mais propícios para que os poluidores internalizem as externalidades negativas que provocam, os obstáculos ao norte apresentados para tal propósito não permitem que assim sejam na prática. Desta forma, observamos que, entre os tributos ambientais em sentido próprio, acaba por prevalecer os de natureza unilateral, diga-se os impostos ambientais, como mecanismo de gravame fiscal mais eficazmente utilizado a serviço da proteção do meio ambiente. A seguir, analisaremos a disposição dos tributos ambientais no quadro da tributação direta e da indireta.

3.1.4 Os tributos ambientais no âmbito da tributação direta e da tributação indireta

Também é relevante para este estudo o enquadramento dos tributos ambientais, notadamente os impostos ambientais, no âmbito da tributação direta e da indireta. Neste contexto, são entendidos como impostos diretos aqueles que recaem sobre o patrimônio e a renda e os indiretos, aqueles que incidem sobre o consumo.

¹⁶⁸ Cf. Nabais, 2010, p. 196. No mesmo sentido, v. Pimenta, 2018, p. 138.

¹⁶⁹ Acrescentando-se a isso o que Claudia Dias Soares descreve como “poluição cumulativa”, ou seja, aquela em que “o dano associado a cada acto poluente isolado pode ser irrelevante, mas o efeito da associação de vários desses actos já poderá ser considerável”. Soares, 2001, p. 518.

¹⁷⁰ Cf. Antunes, Thiago. O comércio de emissões poluentes à luz da Constituição da República Portuguesa. Lisboa: AAFD, 2006, p. 29.

¹⁷¹ Cf. Nabais, 2010, p. 196.

Neste ponto, retomamos a compreensão dos tributos ambientais com base na sua finalidade primordial, como verdadeiros ou falsos, averiguando quais se enquadram na tributação direta ou na indireta. Assim, de acordo com o entendimento de Casalta Nabais, os impostos ambientais verdadeiros integram a tributação direta e os falsos fazem parte da indireta¹⁷². O autor argumenta que os impostos ambientais verdadeiros têm como objeto efetivo bens de natureza ambiental, traduzidos na proteção e na melhoria do meio ambiente. Logo, configuram-se como tributos independentes, justapondo-se aos impostos sobre o rendimento e o patrimônio, assumindo status de impostos diretos, afirma o autor.¹⁷³

Consequentemente, observa Nabais, os impostos ambientais diretos possuem uma estrutura cujos elementos são moldados levando-se em consideração os níveis de prejuízos ou danos ambientais que podem ser provocados por determinadas atitudes humanas. Com efeito, os elementos constitutivos do fato gerador desses tributos estão intrinsecamente ligados ao objetivo extrafiscal ambiental que prepondera neles¹⁷⁴. O que, segundo o autor, não se verifica na tributação ambiental indireta, cujo objetivo primordial é a arrecadação de receitas, sendo secundário o propósito de proteção ambiental, que se limita a inserir nos tributos fiscais elementos, em regra quantitativos¹⁷⁵, referentes ao meio ambiente, valendo-se do favor ou serviço que o direito fiscal clássico pode-lhe prestar.

Assim, passamos a algumas considerações sobre cada elemento que compõe a estrutura dos tributos ambientais diretos. Em relação ao fato tributário ou fato gerador desse tipo de tributo, Nabais ressalta que este pode assumir as mais variadas configurações, podendo decorrer, *v.g.*, da exploração de recursos naturais, da utilização de processos tecnológicos poluidores, da produção, troca ou descarte de bens que provoquem poluição ou dano ambiental ou suscetíveis de uma única utilização. E, ao configurar tal fato gerador, o legislador não pode se ater apenas a manifestações de capacidade contributiva. Deve fazê-lo de acordo com o princípio do poluidor-pagador, que, na verdade, é o “critério de justiça informador desses impostos que visam primordialmente a tutela do meio ambiente”.¹⁷⁶

¹⁷² Essa distinção também é observada em: OCDE, *Taxation and the environment...*, 1993, p. 28. Por sua vez, Domingo Carbajo Vasco faz a mencionada distinção utilizando, respectivamente, as denominações “impostos ambientais” e “impostos ambientalmente relevantes”. Vasco, 1995, p. 977.

¹⁷³ Cf. Nabais, 2010, p. 197 e ss.

¹⁷⁴ Cf. *Ibidem*, p. 198. Vale lembrar que é a primazia da finalidade ecológica na criação de um tributo ambiental verdadeiro que o define como tal. A relação do seu fato gerador com o objetivo extrafiscal não é suficiente para caracterizá-lo. Concernente ao imposto ambiental, Cláudia Dias Soares afirma que “é a finalidade que preside a sua criação, e não o seu fato gerador, que permite qualificá-lo como ambiental”. Soares, 2001, p. 290.

¹⁷⁵ Nabais, 2010, p. 201.

¹⁷⁶ Cf. *Ibidem*, p. 198.

Os sujeitos passivos ou os contribuintes¹⁷⁷, no caso dos tributos ambientais diretos, são as pessoas que poluem ou dão causa aos danos ambientais ou, ainda, que se beneficiem das atividades poluidoras ou nocivas ao meio ambiente. Ressaltando-se que a determinação dos sujeitos passivos deste tipo de tributo “parte da configuração do aspecto material do facto tributário no qual se manifestam os princípios que informam tais tributos”, dentre os quais, o princípio do poluidor-pagador.¹⁷⁸

Em relação à matéria tributável dos tributos ambientais, o “aspecto material do fato tributário se revela decisivo, designadamente para apurar o método mais adequado à determinação da mesma”¹⁷⁹, o que implica saber se a determinação da matéria tributável em sede de tributação ambiental se sucede mais adequadamente pelo método de avaliação direta (real) ou indireta/objetiva (baseada em indicadores indiretos, presuntivos, proporcionando uma medição aproximada). Nabais ressalta que a avaliação indireta é a mais adequada para aferir a matéria tributável dos referidos tributos, “dadas as naturais dificuldades em medir em termos rigorosos a quantificação do elemento material do facto tributário, ou seja, as quantidades de efluentes, resíduos ou emissões poluentes” de modo real ou exato.¹⁸⁰

Em relação à taxa ou alíquota a ser aplicada na tributação ambiental direta, Nabais observa a relevância do aspecto material do fato tributário, ressaltando que, neste âmbito, o legislador conta com uma considerável dose de liberdade, sendo-lhe facultada a escolha entre três tipos de taxa ou alíquota, tendo em vista o problema ambiental que pretende enfrentar ou a maneira como intenta fazê-lo¹⁸¹. Assim, o legislador pode dispor de uma taxa ou alíquota fixa ou variável, sendo que na segunda opção tal variação pode ocorrer em função da localização dos agentes poluidores ou em razão do nível de emissões poluentes.¹⁸²

Segundo Casalta Nabais, as taxas ou alíquotas fixas são mais adequadas para o enfrentamento de problemas ambientais considerados uniformes, isto é, que independem da localização daqueles que os provocam. Certamente, neste caso, poderíamos fazer referência às emissões poluentes que podem causar alterações climáticas no planeta ou a poluição dos

¹⁷⁷ Sobre esse elemento, Barreto Moro ressalta: “*En el marco de la fiscalidad ambiental, el sujeto gravado adquiere una extraordinaria importancia.*” O autor ainda ressalta o papel do substituto tributário e do responsável pela obrigação tributária, como importantes figuras na posição jurídica subjetiva passiva dos tributos ambientais. Cf. Vasco, 1999, p. 127-128.

¹⁷⁸ Cf. Nabais, 2010, p. 198 e 199.

¹⁷⁹ Cf. *Ibidem*, p. 199.

¹⁸⁰ Cf. *Ibidem*.

¹⁸¹ Cf. *Ibidem*.

¹⁸² Cf. *Ibidem*, p. 200.

oceanos. Todavia, neste trabalho pretendemos focar os problemas ambientais de forma mais localizada, por exemplo, o clima citadino. Pois bem, o autor ressalta que os tributos ambientais com este tipo de taxa ou alíquota, ao mesmo tempo em que podem assegurar uma apropriada distribuição da responsabilidade pela despoluição entre os agentes poluidores, também facilitam a sua aplicação e administração ou gestão.¹⁸³

A variação da taxa ou alíquota de alguns tributos ambientais em função da localização dos agentes poluidores também se revela bastante interessante para os objetivos específicos deste trabalho, uma vez que as emissões de gases poluentes pelos veículos automotores movidos a combustíveis fósseis, tais como gasolina e gásóleo, têm se mostrado bastante danosas para o ambiente de vida das pessoas, mormente nos grandes centros urbanos, conforme será tratado adiante.

Nesse sentido, Thiago Antunes demonstra a preocupação com a concentração de focos de poluição em determinados lugares, devendo ser evitada a “concentração espacial da poluição, sobre tudo em zonas de especial valor ecológico ou em locais que, à partida, já demonstrem uma elevada saturação de focos poluentes”¹⁸⁴. Assim, diríamos que o local onde os emissores de poluição atuam com mais frequência também deve ser uma variável a ser considerada na determinação das taxas ou alíquotas dos tributos ambientais que lhes são destinados. Dessa forma, havemos de compreender a aplicação de taxas ou alíquotas mais elevadas aos poluidores que provoquem maiores efeitos negativos ao meio ambiente nos locais que já se encontram saturados pela poluição e, por outro lado, sejam destinadas taxas ou alíquotas menores para aqueles que respeitarem mais esses locais.¹⁸⁵

Por fim, temos a variação da taxa ou alíquota dos tributos ambientais em função do nível de emissões poluentes, a qual está relacionada, segundo Casalta Nabais, com o propósito de potenciar a aceitação social da tributação ambiental direta, por vezes onerando mais, em termos absolutos ou relativos, aqueles agentes que mais agridem o meio ambiente. Noutros casos, assegurando “uma proteção qualificada” a determinados sectores económicos tidos como “sectores chaves”¹⁸⁶⁻¹⁸⁷, entre os quais, o setor dos transportes

¹⁸³ Cf. Nabais, 2010, p. 200.

¹⁸⁴ Antunes, 2006, p. 212.

¹⁸⁵ Cf. Nabais, 2010, p. 200.

¹⁸⁶ Cf. *Ibidem*.

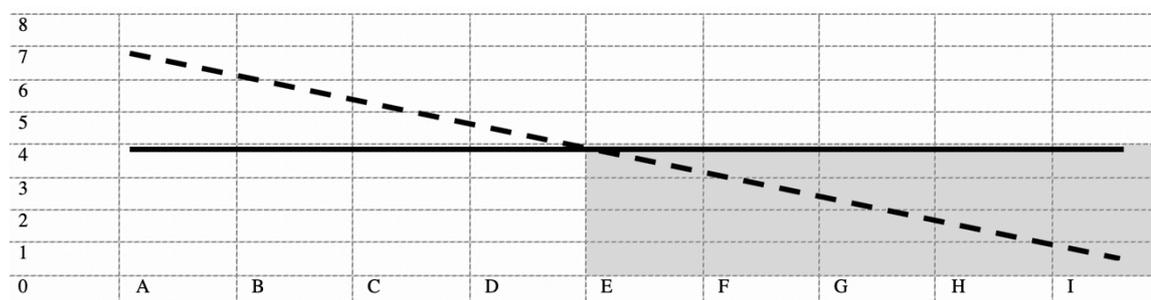
¹⁸⁷ O que se configura como um dos princípios gerais da atividade econômica previstos no artigo 170 da Constituição Brasileira, precisamente no seu inciso VI, que prevê “a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e dos seus processos de elaboração e prestação”.

certamente se enquadra. Nesta forma de variação, Nabais aponta para a existência de dois tipos de taxas ou alíquotas: a crescente e a decrescente.

A taxa ou alíquota crescente em função do nível de poluição tem o condão de onerar mais os agentes que poluem mais e serve como um instrumento eficaz para incentivar tais agentes a reduzirem cada vez mais o nível de poluição que provocam¹⁸⁸. Nesse sentido, Thiago Antunes afirma que, “enquanto poluir for vantajoso do ponto de vista económico, haverá um irresistível apelo para desrespeitar as proibições e deixar de cumprir os limites traçados nas licenças e actos autorizativos ambientais”¹⁸⁹.

Por outro lado, há o caso da taxa ou alíquota decrescente, que é aplicada à medida que os agentes poluidores diminuem suas emissões poluentes. A esse respeito, chama a atenção as considerações de Casalta Nabais, segundo o qual, esse tipo de taxa ou alíquota ocorrerá “quando na ponderação (*trade off*) entre os objectivos de tutela do meio ambiente e outros objectivos económicos aqueles acabem por ser considerados objectivos secundários em relação a estes”¹⁹⁰. Conforme ilustramos a seguir.

Gráfico 01: Objetivos de um tributo ambiental verdadeiro com alíquota decrescente (elaborado pelo autor)



Legenda: - - - Objetivos de proteção ambiental de um tributo ambiental verdadeiro
 ——— Outros objetivos econômicos do mesmo tributo

Considerando-se que a linha tracejada representa os objetivos de proteção ambiental de um tributo ambiental verdadeiro e a contínua, outros objetivos econômicos do mesmo tributo, observamos que, da letra “E” em diante e do número “4” para baixo, os objetivos de proteção ambiental do referido tributo passam a ser secundários em relação aos outros objetivos econômicos. O que não significa que tal tributo deixa de ser considerado

¹⁸⁸ Cf. Nabais, 2010, p. 200.

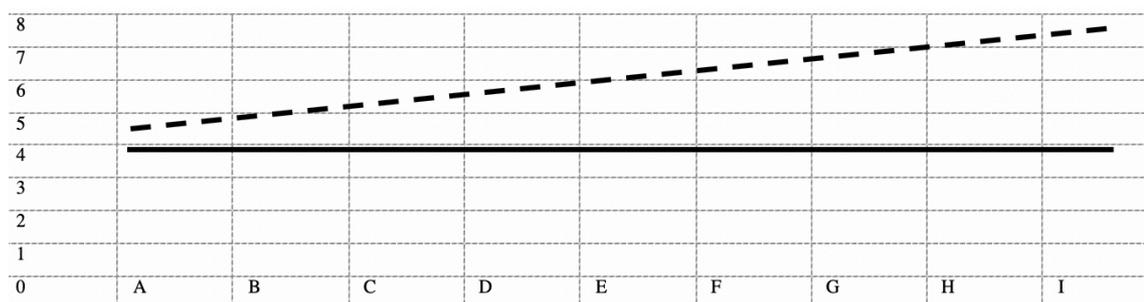
¹⁸⁹ Antunes, 2006, p. 29.

¹⁹⁰ Nabais, 2010, p. 200.

um tributo ambiental verdadeiro, pois o que assim o caracteriza é a finalidade com a qual foi criado. Todavia, não se pode negar que, em relação a sua taxa ou alíquota, esse tributo se aproxima de um falso tributo ambiental.^{191_192}

O inverso, porém, não se aplica ao caso de um tributo ambiental verdadeiro com taxa ou alíquota crescente em função do nível de emissões poluentes provocadas pelos agentes econômicos. Conforme ilustramos a seguir.

Gráfico 02: Objetivos de um tributo ambiental verdadeiro com alíquota crescente (elaborado pelo autor)



Legenda:
 - - - Objetivos de proteção ambiental de um tributo ambiental verdadeiro
 ——— Outros objetivos econômicos do mesmo tributo

Uma vez que o objetivo de proteção ambiental, representado pela linha tracejada, já nasceria superior aos outros objetivos econômicos, justamente por se tratar de tributo ambiental verdadeiro, cuja finalidade primordial é, e continua sendo, a proteção e a melhoria do meio ambiente. Tampouco essa ascendência da taxa ou alíquota o tornaria um falso tributo ambiental por causa da elevação, em tese, do montante de receita que proporcionaria. Em primeiro lugar, pelo fato de que não é o *quantum*, e sim o objetivo que o define como tributo ambiental verdadeiro. Além disso, tal elevação progressiva tenderia a pressionar de maneira contínua a redução da atitude provocadora da poluição. A qual, em determinado ponto, passaria a diminuir ou mesmo tenderia a se extinguir e, conseqüentemente, tornar nula a arrecadação.¹⁹³

¹⁹¹ Conforme se depreende de Nabais, 2010, p. 200.

¹⁹² Nesse sentido, Gloria Alarcón García destaca as deduções de investimentos para a proteção do meio ambiente, o que também abrangeu a aquisição de veículos novos no que efetivamente contribuisse para a diminuição da poluição atmosférica, cuja aplicação foi prevista para os anos de 2006 a 2011. García, Gloria Alarcón. *Manual del sistema fiscal español: un compendio sistemático y práctico*. Pamplona: Thomson Reuters, 2009, p. 419 e 420.

¹⁹³ Ao analisar desse modo, acabamos divergindo do que afirma Mariana Coelho dos Santos, ao tratar de um imposto sobre a deposição de resíduos em aterros, no Reino Unido, criado com base na abordagem de Pigou, cujas “taxas (alíquotas) foram inicialmente fixadas com base na avaliação das externalidades, segundo uma

No âmbito da tributação ambiental indireta, por sua vez, devemos observar, primeiramente, que não se trata da criação de tributos independentes, como é o caso dos tributos ambientais verdadeiros, que compõem a tributação direta. Logo, este é um espaço ocupado pelos denominados falsos tributos ambientais, os quais, como já vimos, têm como finalidade primordial aquela que é própria dos tributos em geral, ou seja, a arrecadação de receitas para custear as despesas públicas. Portanto, na tributação ambiental indireta, o objetivo de proteger ou melhorar o meio ambiente figura em segundo plano, realizando-se pela agregação de componentes ambientais nos clássicos tributos já existentes.¹⁹⁴

Assim, o legislador aproveita os tributos de que o Estado já se utiliza e insere neles a componente ambiental, que, via de regra, está relacionada com a quantificação destes tributos, visando influenciar os comportamentos dos agentes económicos cujas atividades provocam poluição ou dano ambiental e, assim, de alguma forma contribuir para a melhoria da qualidade do meio ambiente. O que se traduz, no dizer de Casalta Nabais, em um empenhamento do legislador na tarefa de seleccionar e recortar normativamente fatos tributários visando à proteção e à defesa do meio ambiente como manda a Constituição, concretizando-se, em geral, pela inserção “de isenções, de taxas ou alíquotas reduzidas, de deduções à matéria tributável ou à coleta, etc.” nos respectivos tributos.¹⁹⁵

O que ocorre, no caso da tributação ambiental indireta, é a harmonização do objetivo primordial de arrecadar receitas – imanente à política fiscal – com outros objetivos de ordem económica ou social, entre os quais se enquadra o objetivo de defender o meio ambiente, em conformidade com o disposto no artigo 66.º, n.º 2, alínea *h*, da Constituição da República Portuguesa¹⁹⁶. Entretanto, Casalta Nabais ressalta que isto não tem o condão de converter os tributos de natureza fiscal em tributos extrafiscais de proteção ambiental,

análise custo-benefício”. A autora refere que esse imposto teria perdido a sua característica “pigouviana”, em 1998, “com o aumento da respectiva taxa básica”. Contudo, pensamos que o aumento da taxa ou alíquota do mencionado imposto não lhe subtraiu o propósito de corrigir as externalidades, embora possivelmente tenha passado a ir além do seu objetivo inicial. E aqui só se pode dizer “possivelmente” porque o cálculo de custo-benefício em sede de danos ambientais não é fácil de ser efetuado em termos exatos. Cf. Santos, Mariana Coelho dos. Impostos extrafiscais ambientais. In: Glossário Jurídico Wikiglaw. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2015. Disponível em: <https://wikiglaw.fd.uc.pt/mediawiki/index.php/Impostos_Extrafiscais_Ambientais>. Acesso em: 09/06/2018, p. 1.

¹⁹⁴ Cf. Nabais, 2010, p. 200.

¹⁹⁵ Cf. *Ibidem*, p. 201.

¹⁹⁶ O qual prevê que a política fiscal deve compatibilizar “desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida”.

senão, como já foi dito, de harmonizar os respectivos propósitos, o que se traduziria em uma “ambientalização” dos clássicos impostos fiscais.¹⁹⁷

Nabais ressalta que a tributação ambiental indireta não tem como critério ou parâmetro um princípio próprio do direito ambiental, ou seja, o princípio do poluidor-pagador, que reconduz à ideia de equivalência. Assim, o autor reafirma que o critério ou parâmetro deste tipo de tributação está ancorado em um princípio do direito tributário, isto é, o princípio da capacidade contributiva¹⁹⁸. A propósito, Pedro Manuel Herrera Molina e Domingo Carbajo Vasco afirmam que “*el mero hecho de que la recaudación de un impuesto concreto quede afecta a determinados fines no justifica desviarse del principio de capacidad económica*”.¹⁹⁹

Assim, pode-se concluir, à luz dos ensinamentos de Casalta Nabais acerca da tributação ambiental indireta, que o fato de o legislador inserir nos tributos já existentes alguns “favores fiscais” com finalidade de proteção ambiental, não põe em causa a aplicação do princípio da capacidade contributiva. O que pode ser explicado através de uma “compreensão unitária do fenômeno financeiro” em que se funda tal capacidade.²⁰⁰

Além disso, Nabais observa que tais medidas de “favor fiscal” podem ainda ser compreendidas como forma de compensar os encargos em que os agentes econômicos incorrem para adotar comportamentos amigos do ambiente, que, de outro modo, seriam suportados pela coletividade, no fim das contas, contribuindo para os encargos públicos com a prossecução da política ambiental²⁰¹. A qual pode ser alcançada, no que concerne à via tributária, tanto pelos tributos ambientais, quanto pelos benefícios fiscais, dos quais trataremos a seguir, assim como das limitações à proteção ambiental pela via tributária.

3.2 Benefícios fiscais ambientais

Até este ponto, tratamos dos tributos ambientais, doravante nos ocuparemos dos benefícios fiscais (BF). As principais inquietações que nos movem nesse sentido são as seguintes: em que consistem os benefícios fiscais? Quais são as suas principais

¹⁹⁷ Cf. Nabais, 2010, p. 201.

¹⁹⁸ Cf. *Ibidem*.

¹⁹⁹ Molina; Vasco. *Marco conceptual...* In: Tôrres, 2005, p. 180.

²⁰⁰ Cf. Nabais, 2010, p. 202.

²⁰¹ Cf. *Ibidem*.

características e modalidades? Qual é a sua principal utilidade e para que não se prestam? Qual é a sua aplicabilidade para a melhoria e a proteção do meio ambiente?

A importância dos benefícios fiscais, enquanto instrumento de políticas públicas, é referida pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais em Portugal, considerando-se os montantes que tal instrumento envolve e a “multiplicidade de objetivos extrafiscais diversos que pretende atingir”. Assim, “a transparência e o rigor no momento da sua criação e a sua avaliação sistemática são, por isso, fundamentais”.²⁰²

3.2.1 Breves considerações acerca dos auxílios de Estado

Os incentivos ou benefícios fiscais, na medida em que consistem em medidas traduzidas em vantagens econômicas atribuídas pelo Poder Público a determinadas pessoas singulares ou coletivas ou a determinadas produções, constituem-se como forma de auxílio de Estado²⁰³. Por seu turno, os auxílios de Estado se consubstanciam em vantagens econômicas imputáveis ao Estado (*latu sensu*) conferidas, direta ou indiretamente, a empresas ou produções (também em sentido lato), determinadas ou determináveis, que não ocorreriam no curso normal das atividades desenvolvidas por seus destinatários.²⁰⁴

Convém esclarecer que os termos “incentivos” e “benefícios” fiscais, em princípio, estão sendo empregados neste trabalho como sinônimos. Os incentivos ou benefícios fiscais, conforme se depreende de Carlos Santos, são formas de “auxílios de Estado” que se configuram como “auxílio tributário”, porém este e aqueles não são sinônimos. Eles se distinguem pelo universo de abrangência. Enquanto os auxílios tributários, em princípio, se restringem a empresas, em sentido amplo, os incentivos ou benefícios fiscais vão além, podendo beneficiar também “as famílias, os deficientes, as infra-estruturas, as instituições universitárias, os centros públicos de formação profissional ou os países em via de

²⁰² Oliveira, Francisca Guedes de *et al* (Coord.). Os benefícios fiscais em Portugal: conceitos, metodologia e prática. Lisboa: Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Ministério das Finanças de Portugal, 2019, p. 7.

²⁰³ Cf. Santos, António Carlos dos. Auxílios de estado e fiscalidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 311.

²⁰⁴ Cf. *Ibidem*, p. 175.

desenvolvimento”²⁰⁵. Também não é demais lembrar que os auxílios tributários não se restringem à fiscalidade²⁰⁶. Assim, tentamos representar tais distinções no esquema a seguir.

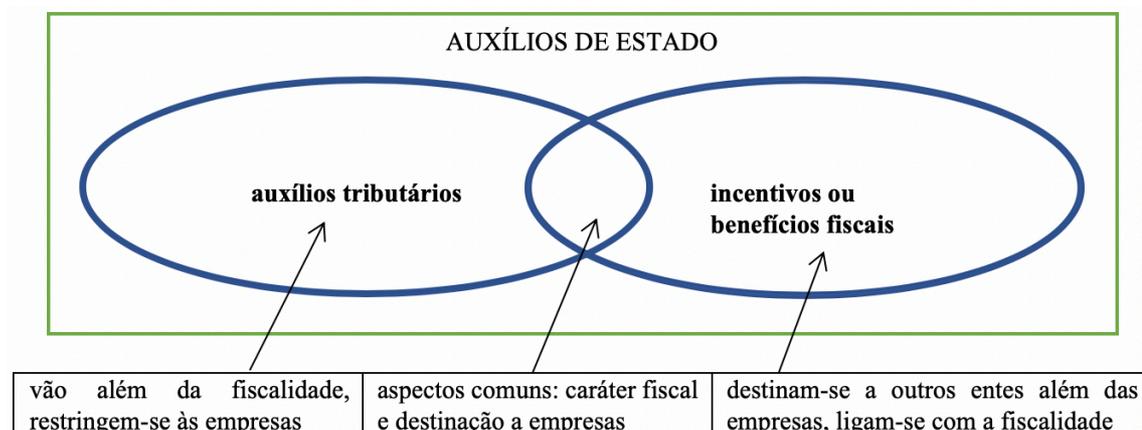


Figura 2.1: Os auxílios de Estado (elaborada pelo autor)²⁰⁷

Outro ponto a ser destacado, em consonância com Carlos Santos, é o fato de a análise dos auxílios tributários, para além do direito tributário clássico, estar arraigada em “um direito tributário *sui generis* que, no seu processo de elaboração, nos seus objetivos, nas suas fontes, por vezes mesmo na sua aplicação, se aproxima das características do direito económico”²⁰⁸. Destes aspectos apontados por Carlos Santos, damos ênfase aos objetivos, segundo os quais, “por meio da criação de incentivos ou desincentivos dirigidos a fomentar ou a impedir acções de contribuintes, este direito *sui generis* é usado como técnica *behaviourista* para modificar comportamentos de pessoas singulares ou colectivas, de operadores privados ou públicos”²⁰⁹. O que está ligado com o enfoque dado a este trabalho.

Carlos Santos também ressalta que, para a aplicação do instituto dos auxílios de Estado, é irrelevante o tipo de tributo e a modalidade de técnica fiscal, na medida em que pode ser aplicado a qualquer tipo de tributo e de modo que a redução da carga tributária também possa abranger várias formas ou técnicas. O que pode se consubstanciar em redução à matéria coletável, reduções do montante de imposto, bem como impostos diferidos,

²⁰⁵ Cf. Santos, 2003, p. 324.

²⁰⁶ Carlos Santos ressalta que “a noção de auxílios tributários abrange muito mais do que os benefícios, estáticos ou dinâmicos: pode abranger até vantagens tributárias ilegais ou privilégios decorrentes de práticas administrativas arbitrárias ou mesmo laxistas”. *Ibidem*.

²⁰⁷ Carlos Santos observa que, em princípio, os auxílios tributários se restringem às empresas. *Ibidem*.

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 118. O que está relacionado com o que tratamos neste trabalho como direito econômico tributário.

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 119.

adiamentos ou anulações ou mesmo reescalamentos excepcionais da dívida fiscal. O autor ainda observa que tal irrelevância também abrange as finalidades das medidas tributárias, porém não em termos absolutos, ressaltando a importância dos fins das referidas medidas para efeitos de concessão e de derrogação das mesmas.²¹⁰

Segundo o autor, apesar de os auxílios tributários, os benefícios fiscais e as despesas fiscais apresentarem noções estritamente ligadas entre si, eles possuem natureza e amplitude distintas. Esclarece o autor que os auxílios tributários consistem em instrumento de direito econômico ou de direito de concorrência, de índole comunitária, aplicável à fiscalidade; ao passo que, os benefícios fiscais integram uma noção também ligada ao direito fiscal ou econômico, porém, de ordem interna dos Estados-Membros da União Europeia, o que reflete significativamente na formulação da política de benefícios fiscais, decorrente da constituição política dos Estados-Membros, mormente da constituição econômica em sentido amplo, a qual engloba a constituição fiscal.²¹¹

O autor ainda destaca que a noção de despesa fiscal deflui do direito financeiro e é recebida pelo direito financeiro e pelo direito fiscal dos Estados-Membros, bem como pelo direito econômico da União Europeia, ressaltando que o cálculo das despesas fiscais deve exprimir os custos dos benefícios fiscais atribuídos.²¹²

3.2.2 Os benefícios fiscais (benefícios ou incentivos?)

Neste trabalho, utilizamos com frequência a expressão “benefício fiscal” (BF), uma vez que esta é empregada na legislação e na doutrina que tratam do assunto. Tal expressão tem sido entendida como equivalente de “incentivo fiscal”, apesar de seus conteúdos semânticos não serem exatamente idênticos. Pois, a palavra “benefício” denota um favor, um bem ou serviço que se faz a outrem como expressão de generosidade; enquanto o termo “incentivo” remete a uma motivação ou estímulo dirigido a alguém como forma de alterar uma realidade ou de condicionar um comportamento.²¹³

Nesse sentido, Carlos Santos ressalta que a ideia de benefício se liga com a de unilateralidade na relação entre quem o propicia e quem dele se favorece, tendo uma natureza

²¹⁰ Cf. Santos, 2003, p. 312 a 318.

²¹¹ Cf. *Ibidem*, p. 319.

²¹² Cf. *Ibidem*, p. 320.

²¹³ Cf. Santos, António Carlos dos. Da questão fiscal à reforma da reforma fiscal. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1999, p. 159.

estática, referindo-se a algo já consumado. Portanto, é uma ação apenas por parte de quem o promove, caracterizando-se quem o recebe por uma inação ou passividade. De outro prisma, observa o autor, a noção de incentivo denota ação, refletindo “uma relação bilateral quase contratual, entre aquele que promove o incentivo e aquele que o usufrui”.²¹⁴

Com efeito, Calos Santos adverte que “no plano político deve privilegiar-se a lógica do incentivo em detrimento da lógica dos benefícios”²¹⁵, argumento com o qual concordamos e, por via de consequência, deveríamos abandonar o uso da expressão “benefícios fiscais”, substituindo-a por “incentivos fiscais”. Contudo, não será esse o nosso procedimento neste trabalho. Primeiramente, porque intentamos usar a linguagem mais próxima da legislação em vigor. Em segundo lugar, porque a ideia de modificação ou substituição de comportamentos antiambientais por atitudes mais amigas do meio ambiente é o que caracteriza as desonerações fiscais aqui em estudo, independentemente da nomenclatura utilizada.

3.2.3 Conceito de benefícios fiscais

Adentrando o segundo tipo dos instrumentos tributários que dão corpo ao direito económico tributário, ou seja, os benefícios fiscais, retomamos as perguntas a que estes nos instigam. À primeira delas encontramos uma resposta legal no ordenamento jurídico português, mais precisamente no artigo 2.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que assim dispõe: “São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior”²¹⁶. Por conseguinte, podemos entender que, de modo geral, os benefícios fiscais ambientais se traduzem nas desonerações às “boas práticas ambientais” a que se refere o artigo 17.º, n.º 2, alínea e, da Lei de Bases do Ambiente.²¹⁷

²¹⁴ Cf. Santos, 1999, p. 159.

²¹⁵ *Ibidem*.

²¹⁶ Portugal. Estatuto dos Benefícios Fiscais, Decreto-Lei n.º 215/89 (na versão que se apresenta em 19/02/2019). Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/117367802/201902191936/73647864/exportPdf/normal/1/cacheLevelPage?_LegislacaoConsolidada_WAR_drefrontofficeportlet_rp=diploma>. Acesso em: 19/02/2019.

²¹⁷ Portugal. Lei n.º 19/2014, de 14 de abril. “Artigo 17.º Instrumentos económicos e financeiros [...] 2 – São instrumentos económicos e financeiros da política ambiental, designadamente: [...] e) A fiscalidade ambiental, que visa desonerar as boas práticas ambientais [...]”. Disponível em: <<https://dre.pt/pesquisa/-/search/25344037/details/maximized>>. Acesso em: 25/02/2019.

Pelo que se depreende do relatório do Grupo de Trabalho para o estudo dos BF em Portugal, os benefícios fiscais consistem em “desagravamentos fiscais com um objetivo alheio ao sistema fiscal”. Com efeito, “o conceito de BF deve incluir apenas os desagravamentos fiscais em que a finalidade extrafiscal é dominante”.²¹⁸ Pois, a redução da receita tributária pode decorrer de uma norma que tenha objetivo verdadeiramente fiscal, quando visa: “1) a maior justiça no imposto com maior adequação à capacidade contributiva; 2) ultrapassar dificuldades administrativas na tributação; 3) a diminuição nos impactos negativos do imposto na economia e o aumento da eficiência económica”.²¹⁹ Portanto, “a existência de uma finalidade extrafiscal de uma determinada despesa fiscal é determinante para clarificar e delimitar o conceito de BF”²²⁰, em conformidade com o artigo 2.º do EBF.

Por outro lado, o Grupo de Trabalho ressalta que o conceito de despesa fiscal é mais amplo do que o conceito de benefícios fiscais utilizado em Portugal, ou seja, “os BF enquadram-se numa noção ampla de desagravamentos fiscais (derrogação às regras gerais de tributação)”²²¹. Assim, “Despesa fiscal (*tax expenditure*) é a consequência orçamental do desagravamento fiscal”²²². A OCDE apresenta o seguinte conceito de despesas fiscais utilizado internacionalmente: “Despesas fiscais são ‘disposições da lei fiscal, regulamentações ou práticas que configurem uma redução ou um diferimento do imposto devido por um grupo específico de sujeitos passivos, face ao sistema de tributação-regra””.²²³

Contudo, o relatório do Grupo de Trabalho destaca as dificuldades de ordem prática para se definir despesa fiscal, a começar pela “própria definição do conceito de sistema de tributação-regra”. O qual “varia de país para país e de analista para analista”. Havendo, entretanto, “sempre este elemento comum que é o desvio face a um sistema de tributação-regra”.²²⁴

No Brasil, Keziah A. V. Silva Pinto observa que os incentivos e benefícios fiscais consistem em instituto tributário com aptidão para reduzir ou mesmo suprimir o valor do tributo, desde que atendidos aos ditames da regra da legalidade estrita que rege o ordenamento jurídico brasileiro, conforme dispõe o artigo 150, § 6º, da Constituição

²¹⁸ Oliveira *et al.*, 2019, p. 13.

²¹⁹ *Ibidem*, p. 12.

²²⁰ *Ibidem*.

²²¹ *Ibidem*.

²²² *Ibidem*, p. 11.

²²³ OECD. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing, 2010, p.12.

²²⁴ Cf. Oliveira *et al.*, 2019, p. 10.

Brasileira. A autora ressalta que os incentivos e benefícios fiscais podem assumir a forma de isenção, remissão, anistia, redução de alíquota ou de base de cálculo e, por fim, sustenta que os incentivos fiscais podem se enquadrar no gênero das *subvenções*.²²⁵

Em Portugal, não podemos deixar de trazer à colação a definição que é proposta por Nuno Sá Gomes, segundo o qual, os benefícios fiscais são “factos complexos, impeditivos do nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal, que cabem na tributação-regra, com natureza excepcional e fundamento extrafiscal, traduzido na tutela de interesses públicos constitucionalmente relevantes superiores ao da própria tributação”²²⁶. Tal definição está em consonância com o conceito legal acima apresentado, plasmado no artigo 2.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao fim e ao cabo, englobando o que dispõe o n.º 1 do mesmo artigo, transcrito a seguir.

“Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”²²⁷. Donde se depreende, com o intuito de responder à segunda das indagações ao norte apresentadas, que uma das principais características dos benefícios fiscais é o seu carácter excepcional²²⁸, uma vez que a regra em direito fiscal é a tributação, sendo a beneficiação fiscal exceção.

Portanto, uma exceção que podemos dizer qualificada, na medida em que os benefícios fiscais visam à tutela de interesses públicos, porém não quaisquer interesses públicos, e sim aqueles considerados relevantes. Tal relevância tem como parâmetro os valores constitucionais e a própria tributação a que os referidos benefícios afetam, de modo que estes devem ser superiores àquela. Assim, podemos considerar, como segunda

²²⁵ Cf. Pinto, 2012, p. 340 e 341.

²²⁶ Gomes, Nuno Sá. Teoria geral dos benefícios fiscais. Cadernos CTF, 165, Lisboa: DGCI/CEF, 1991, p. 77.

²²⁷ Cf. Portugal. Estatuto dos Benefícios Fiscais, Decreto-Lei n.º 215/89, artigo 2.º, n.º 2 (na versão que se apresenta em 19/02/2019). Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/117367802/201902191936/73647864/exportPdf/normal/1/cacheLevelPage?_LegislacaoConsolidada_WA_R_drefrontofficeportlet_rp=diploma>. Acesso em: 19/02/2019.

²²⁸ Esse carácter excepcional dos benefícios fiscais não se confunde, em hipótese alguma, com um entendimento equivocado da extrafiscalidade como fenómeno anômalo ou anormal, muito pelo contrário, os benefícios fiscais “constituem um instrumento normal de política económica e social do Estado social contemporâneo e não um instrumento absolutamente excepcional à maneira do entendimento próprio do Estado liberal”. Nabais, 2005, p. 340. Entretanto, isso não invalida o entendimento de que a extrafiscalidade assume um carácter excepcional em relação às normas fiscais, que são, “em princípio, instrumentos de obtenção de receita”. Primeiro, porque, ressalta o professor doutor Nabais, a extrafiscalidade consiste em intervenção do Estado na economia e na sociedade, o que deve ser excepcional; segundo, porque o próprio artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa ressalta que a arrecadação de receitas é a principal finalidade do sistema fiscal. Cf. Nabais, 2005, p. 134. Observe que são coisas distintas.

característica fundamental dos benefícios fiscais, a tutela de interesses públicos que sejam relevantes e que superem a própria tributação que impedem de se efetivar no todo em parte. O que, neste caso, se traduz na melhoria e na proteção do meio ambiente.

3.2.4 A utilização de benefícios fiscais para tutelar o meio ambiente

Os benefícios fiscais ambientais – embora possam favorecer determinados contribuintes, por vezes individualmente considerados, no caso, aqueles que auferem alguma economia referente ao pagamento de tributos – só se justificam em razão da melhoria e proteção do meio ambiente, que é um interesse de toda a coletividade e possui um valor constitucional superior ao das receitas fiscais que o Estado deixa de arrecadar com a concessão de tais incentivos.

As receitas que o Estado deixa de arrecadar ao conceder os benefícios fiscais, em princípio, são cobertas pelos demais contribuintes. Porém, essa medida pode se converter em economia aos cofres públicos com os gastos que o Estado teria para recuperar o meio ambiente, que seria dilapidado, e/ou com a saúde pública, que seria afetada pela poluição, caso tal medida não fosse aplicada para modelar os comportamentos dos agentes econômicos provocadores da poluição ou degradação ambiental.

Com efeito, analisando pelo ponto de vista técnico, Carlos Santos assevera que um benefício fiscal é caracterizado, em essência, por três requisitos: “ser uma derrogação às regras gerais de tributação; constituir uma vantagem para os contribuintes; e ter um objetivo econômico ou social relevante”²²⁹. Em outras palavras, um benefício fiscal é caracterizado como uma vantagem que excepciona a regra geral da tributação – arrecadação; destinada aos contribuintes; em razão de um objetivo social ou econômico relevante, neste caso, ambiental.

Quanto às modalidades, os benefícios fiscais ambientais no ordenamento jurídico português, segundo Casalta Nabais, consistem basicamente em dois tipos. O primeiro diz respeito aos “benefícios fiscais atribuídos a determinados operadores ou em sede de determinadas operações ambientais”, o segundo tipo está relacionado com o “mecenato ambiental”. O autor aponta como exemplo do primeiro tipo: isenção de imposto, dedução à

²²⁹ Cf. Santos, 2003, p. 321.

coleta de imposto, dedução em imposto sobre o rendimento e aplicação de taxa reduzida em Imposto sobre o Valor Acrescido a certos produtos com relevância ambiental.²³⁰

A segunda modalidade de benefícios fiscais apresentada por Nabais refere-se aos mecenas do ambiente e do património cultural, ou seja, são os benefícios fiscais relativos aos “donativos realizados por patrocinadores ou *sponsors* a entidades que prossigam desígnios ambientais ou de tutela do património cultural”²³¹⁻²³². Nesta esteira, em resposta à terceira interrogação a que nos propomos responder sobre os BF, podemos dizer que a principal utilidade dos benefícios fiscais é modelar os comportamentos dos seus destinatários de acordo com a finalidade eleita pelo Estado, no caso aqui em estudo, com o intuito de melhorar e proteger o meio ambiente.²³³

Neste contexto, também nos parece oportuno mencionar alguns propósitos aos quais os benefícios fiscais não se prestam ou não se devem prestar. Tal instituto não é apropriado para promover vantagens indevidas ou ilegais, pois os benefícios fiscais não são privilégios e devem respeitar o princípio da legalidade. De igual modo, os incentivos fiscais não se prestam para falsear a livre concorrência, o que, aliás, é expressamente proibido pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Assim, constitui vedação aos auxílios de Estado, independentemente da forma que assumam, o disposto no artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, donde se depreende restringir-se também a concessão de benefícios fiscais a empresas, que, de algum modo, possa prejudicar

²³⁰ Cf. Nabais. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: Tôres, 2005, *op. cit.*, p. 439-440.

²³¹ Cf. *Ibidem*, p. 441.

²³² A participação dos particulares na promoção de melhorias e proteção ambientais pode ser vantajosa por diversas razões. Primeiro, porque ajuda a cultivar uma consciência ecológica; segundo, porque os particulares podem, em muitos casos, dispor de meios e técnicas mais eficientes e económicos para o alcance dos objetivos ambientais do que aqueles que os entes governamentais disponibilizam; além disso, pode ajudar a poupar os recursos públicos necessários para mover a máquina estadual. Cf. Orlando, Breno Ladeira Kingma; Gudiño, Daniel Mariz. Instrumentos tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: Orlando, Breno Ladeira Kingma *et al* (Coord.). Direito tributário ambiental. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 82. Nesse sentido, Túlio Rosembuj assevera que “*los objetivos de protección ambiental pueden ser alcanzados por los agentes económicos al menor costo para ellos y con mayor eficacia del objetivo propuesto o establecido*”. Cf. Rosembuj, Túlio. *Monografía jurídica. Los impuesto y lo medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 48-49. A propósito, vale destacar que o “envolvimento e a participação dos cidadãos” na incumbência ao Estado de proteção ambiental, através da política fiscal, estão expressos no artigo 66.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

²³³ Nesse sentido, Maria de Fátima Ribeiro elenca várias formas jurídicas de manifestação dos incentivos fiscais, “cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento económico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados”. Ribeiro, Maria de Fátima. Considerações sobre a tributação extrafiscal socioambiental no desenvolvimento económico sustentável. Material da 2ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: competência tributária e tributos, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – REDE LFG, 2016. p. 18-19.

a concorrência no âmbito do mercado interno da União Europeia. O referido artigo estabelece que, “salvo disposição em contrário, dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam”.²³⁴

Com efeito, os benefícios fiscais concedidos a empresas também estão incluídos em uma noção bastante ampla dos auxílios de Estado²³⁵, que são proibidos, em princípio, mas admissíveis quando “constituem suporte da tutela ambiental comunitária”²³⁶. No que concerne à aplicabilidade dos benefícios fiscais para melhorar ou proteger o meio ambiente, Nabais ressalta que estes integram o domínio no qual se encontra uma consideração mais consentânea acerca do meio ambiente por parte do direito fiscal.²³⁷

Patrick Thierry defende que “os desagravamentos fiscais, em matéria ambiental, têm por objecto contrabalançar os efeitos perversos da implementação do princípio poluidor-pagador”. O autor também afirma que “não constituem ajudas de Estado um sistema que comporte um imposto sobre a venda de certas mercadorias cujo produto sirva para indenizar as empresas encarregadas de as recolher após uso com vistas à reciclagem”, é neste mesmo sentido que o autor entende as concessões de subvenções a favor de certas atividades de reciclagem.²³⁸ O autor ilustra sua argumentação com três situações que consideramos bastante pertinentes para este trabalho, razão pela qual as transcrevemos em nota.²³⁹

²³⁴ Cf. UNIÃO EUROPEIA. Tratado de Lisboa, de 13 de dezembro de 2007. Versão consolidada: Tratado da União Europeia e Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Lisboa: Assembleia da República, 2008. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/europa/Documents/Tratado_Versao_Consolidada.pdf>. Acesso em: 26/02/2019.

²³⁵ Patrick Thieffry ressalta que “a noção de ajuda de Estado é ampla e cobre tanto as contribuições como as exonerações de todos os géneros[...]”. Cf. Thieffry, Patrick. *Droit européen de l'environnement*. Paris: Éditions Dallos, 1998. Tradução de: Maria Fernanda Oliveira, com o título: Direito europeu do ambiente. Lisboa: Instituto Piaget, p. 290.

²³⁶ Nesse sentido, Nabais observa que “os benefícios fiscais, sobretudo quando associados a impostos ambientais, têm vindo a ganhar, de algum modo, a simpatia do direito comunitário”, no quadro da coordenação ou harmonização da política da concorrência com a política ambiental. Cf. Nabais. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: Tórreres, 2005, *op. cit.*, p. 438-439. A propósito, o artigo 37.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (2000/C 364/01) prevê o seguinte: “Todas as políticas da União devem integrar um elevado nível de protecção do ambiente e a melhoria da sua qualidade, e assegurar-los de acordo com o princípio do desenvolvimento sustentável”.

²³⁷ Cf. Nabais, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: Tórreres, 2005, *op. cit.*, p. 438.

²³⁸ Cf. Thieffry, 1998, *op. cit.*, p. 292.

²³⁹ “Por exemplo, um sistema que comporte um imposto sobre todos os pneumáticos vendidos na Dinamarca cujo produto serve para indenizar as empresas encarregadas de recolher gratuitamente os pneus usados nas garagens e nos distribuidores, armazená-los e entregá-los a uma fábrica de caucho em pó com vistas à sua reciclagem (XXIV Relatório sobre a Política de Concorrência, 1994, p. 602).

Sobre a concessão de subvenções a pequenas e médias empresas a favor de certas actividades de reciclagem, tratamento, armazenamento e análise dos óleos usados que não ultrapassem as perdas sofridas no exercício

Com base nessas considerações, entendemos que os incentivos ou benefícios fiscais são aplicáveis à melhoria e à proteção do meio ambiente, tendo como principal fundamento o fato de este ser um bem de interesse público, cuja relevância é consagrada na nossa Lei Fundamental, aceita no seio da coletividade e testemunhada na vida cotidiana. A utilização desse instituto com finalidades ambientais encontra campo fértil no setor dos transportes, do qual pretendemos tratar de maneira mais detalhada no capítulo final deste trabalho.

Assim, temos um panorama dos serviços que o direito econômico tributário é convocado a prestar ao meio ambiente através dos instrumentos tributários, no qual, de um lado se verifica a possibilidade de os agentes poluidores pagarem por poluir, mormente através dos impostos ambientais. De outro lado, a possibilidade de os contribuintes em geral pagarem para que tais agentes parem de poluir ou passem a poluir menos, substituindo determinadas atividades e/ou tecnologias por outras mais ecológicas, por intermédio dos benefícios fiscais, dos quais os referidos agentes se beneficiam, sobretudo, de impostos²⁴⁰. Evidentemente, a utilização dos instrumentos tributários, sejam os tributos ambientais, sejam os benefícios fiscais ambientais, deve obedecer a determinados limites.

4 AS LIMITAÇÕES À PROTEÇÃO AMBIENTAL PELA VIA TRIBUTÁRIA

Tão importante quanto conhecer os instrumentos tributários utilizáveis com o objetivo de melhorar e proteger o meio ambiente é saber os limites da utilização deles para alcançar tal desiderato. Em outras palavras, não basta ter ciência dos conceitos, das definições, das características e aplicabilidades dos tributos e benefícios fiscais ambientais, é preciso saber até que ponto eles podem ser utilizados com o propósito que os designa. Para tanto, é necessário analisar, de uma maneira geral, as funções das normas de direito tributário e, em particular, as específicas limitações à utilização dos instrumentos tributários com o propósito de alcançar objetivos ambientais.

dessas actividades em Espanha, que se inscrevem no quadro das obrigações publicadas pela Directiva n.º 75/439, cf. XXIV Relatório sobre a Política de Concorrência, 1994, p. 602. Com base no mesmo raciocínio, uma taxa aplicada à venda de baterias novas cujo produto é utilizado para pagar às sociedades encarregadas de as recolher e eliminar após o uso ou um sistema similar de recolha e eliminação dos destroços de viaturas não constituem ajudas no sentido do Tratado (XXV Relatório sobre a Política de Concorrência, 1995, p. 251).” Thieffry, 1998, *op. cit.*, p. 292-293.

²⁴⁰ Nabais, 2010, p. 179-180.

Assim, a primeira limitação que encontramos a esse respeito está ligada com a dificuldade, por via de princípios, de se colocar o direito tributário a serviço do alcance de objetivos econômicos ou sociais, tais como a proteção ambiental, uma vez que a sua função primordial é a arrecadação de receitas para fazer face às despesas públicas²⁴¹. Logo, estamos no campo da extrafiscalidade, que se caracteriza pela utilização dos instrumentos tributários para a prossecução de objetivos extrafiscais, de onde nasce um particular setor no âmbito do direito dos tributos que não se enquadra, mas fica adjacente, ao clássico direito tributário. Trata-se do direito econômico tributário.²⁴²

Em síntese, as limitações a que nos propomos tratar aqui ocorrem em dois níveis. Um nível mais amplo, referente aos limites gerais que já nascem com as normas extrafiscais, uma vez que a fiscalidade é o que prevalece no direito tributário, e um nível mais específico, referente aos limites de aplicação das normas e medidas extrafiscais em prol do meio ambiente. Ressalvando-se que estes limites abrangem o conjunto dos instrumentos tributários, ou seja, os tributos extrafiscais e os benefícios fiscais. Assim, tentamos retratar o acima referido no esquema a seguir.

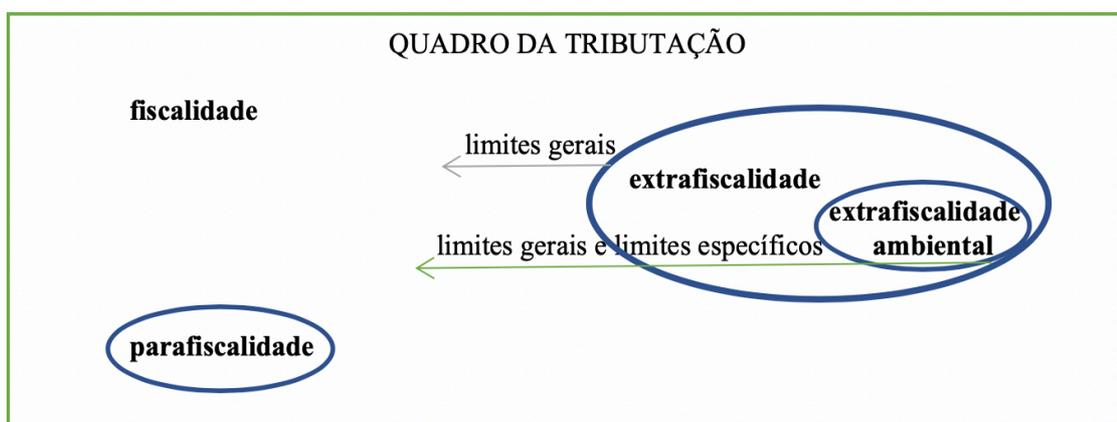


Figura 2.2: Quadro da tributação (elaborada pelo autor)

Com esse esquema, intentamos ilustrar que a fiscalidade preenche quase todo o quadro do direito tributário e que nesse quadro se insere, porém apenas formalmente, a extrafiscalidade, ou seja, o conjunto de normas tributárias utilizadas para alcançar objetivos não arrecadatórios, econômicos ou sociais, sendo que uma parte dessas normas tem como

²⁴¹ Nabais, 2010, p. 180.

²⁴² Cf. *Ibidem*, p. 181. Casalta Nabais assevera que o parâmetro constitucional de validade do direito econômico tributário não se reconduz exclusivamente à chamada “constituição tributária”, razão pela qual, segundo o autor, em rigor não é verdadeiramente direito tributário. *Ibidem*.

finalidade a melhoria e a proteção ambiental. Ressaltamos que, ao representar o terreno da extrafiscalidade, embora lá não estejam expressos, subentende-se ali presentes os tributos extrafiscais e os benefícios fiscais. Por outro lado, embora ali figure a parafiscalidade, esta não será objeto de análise neste estudo.

Assim, a extrafiscalidade atua no quadro do direito dos tributos dentro de determinados limites gerais, que lhe são inatos, aos quais são acrescentados outros limites específicos quando se trata da extrafiscalidade com a finalidade de melhorar ou proteger o meio ambiente.

4.1 Limites específicos à utilização dos tributos extrafiscais com finalidades ambientais

Os limites da tutela do meio ambiente por meio da tributação vão além da questão fronteiriça entre o direito tributário *tout court* e o direito econômico tributário, no qual se enquadra o fenômeno da extrafiscalidade, conforme foi exposto anteriormente. Convém destacar que há limites específicos quando os instrumentos tributários são utilizados para alcançar objetivos de ordem ambiental.

Nesse sentido, Casalta Nabais observa que tais limites não constituem obstáculos jurídicos de princípio para a utilização desses instrumentos em defesa do meio ambiente. “Bem pelo contrário, atento o valor constitucional e comunitário reconhecido à tutela do ambiente, esta há-de poder ser prosseguida por todos os instrumentos de actuação estadual, nos quais cabem naturalmente os instrumentos tributários”.²⁴³

Assim, de acordo com Nabais, os limites específicos à tributação ambiental estão ligados com as “condições materiais em que pode operar a tributação que tenha por base uma preocupação de natureza ambiental” e com o tratamento que é dispensado atualmente à utilização dos benefícios fiscais, bem como a realização de despesa fiscal em prol do meio ambiente. Tais circunstâncias acabam tornando relativamente pequeno o espaço em que possam ser utilizados tanto os tributos ambientais, quanto os benefícios fiscais ambientais.²⁴⁴

²⁴³ Cf. Nabais, 2010, p. 186. Nesse sentido, v. Constituição da República Portuguesa, artigo 66.º, n.º 2, no qual consta como uma das incumbências do Estado: “Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento económico com proteção do ambiente e qualidade de vida”.

²⁴⁴ Cf. Nabais, 2010, p. 186.

No que concerne às limitações aos tributos ambientais, pelo que se depreende de Casalta Nabais, estas resultam basicamente do universo que tais tributos venham a integrar, dos tipos que eles possam assumir e de sua base material ou critério de medida. O autor ressalta que essas limitações derivam do fato de que muitos tributos que têm implicações ambientais serem, na verdade, falsos tributos ambientais e da circunstância de que, embora os tributos bilaterais ou taxas fossem os ideais para a prossecução dos objetivos ambientais, na prática, acabam sendo os tributos unilaterais ou impostos os que se apresentam mais propícios e adequados para tal desiderato.²⁴⁵

Porém, parece que o limite mais específico à utilização dos tributos extrafiscais para melhorar ou proteger o meio ambiente refere-se às dificuldades de ordem operacional para a aplicação, por intermédio desse tipo de instrumento, do princípio que é considerado a pedra angular da proteção ambiental, ou seja, o princípio do poluidor-pagador. Essa limitação decorre principalmente das dificuldades para se aferir a tributação tendo como base ou critério de medida o PPP, bem como para se localizar, em alguns casos, os poluidores. Ademais, torna-se inviável a conversão de uma parte significativa dos tributos clássicos em tributos verdadeiramente ambientais, assim como a substituição do princípio da capacidade contributiva pelo princípio do poluidor-pagador, ou mesmo a fusão deles.²⁴⁶

4.2 Limites específicos à utilização dos benefícios fiscais para melhoria e proteção do meio ambiente

A proteção ambiental pela via tributária se realiza não apenas pelos agravamentos, mas também pelos incentivos ou benefícios fiscais. Quanto aos limites destes, Nabais assevera que “os benefícios fiscais devem ser necessários, exigíveis ou indispensáveis à intervenção económico-social do Estado através do fomento ou favorecimento de determinados comportamentos, mormente dos agentes económicos e sociais”.²⁴⁷

Assim, o autor ressalta que é preciso averiguar se os benefícios fiscais “não são desproporcionais ou excessivos, seja porque estejam muito disseminados, seja porque são em demasia sobretudo por se acumularem com outros benefícios fiscais ou com subvenções

²⁴⁵ Cf. Nabais, 2010, p. 186.

²⁴⁶ Cf. *Ibidem*, p. 186-187.

²⁴⁷ *Idem*, 2015, p. 663.

directas”²⁴⁸. Pois, tais incentivos em excesso podem ter um efeito inverso e, neste caso, aumentar o número de poluidores e a quantidade global de poluição.^{249_250}

Em suma, segundo Nabais, as medidas de intervenção socioeconômicas têm como limites materiais os princípios da proibição do excesso e do arbítrio, e não o da igualdade fiscal, aferido pela capacidade contributiva, próprio do direito fiscal clássico. E, quanto aos benefícios fiscais, o princípio da igualdade (de oportunidade) exige que não haja discriminação entre os contribuintes selecionáveis para deles se beneficiarem, embora isto não lhes garanta que serão selecionados, pois o legislador deve eleger critérios de seleção que não impliquem exclusões arbitrárias e que tenham o mínimo de proporcionalidade *lato senso*.²⁵¹

Cláudia Dias Soares, ao tratar das limitações do imposto ecológico, traz à colação um argumento fundado na equidade, que pode ser invocado em desfavor da utilização dos impostos na defesa do meio ambiente. Referindo-se ao princípio do poluidor-pagador (PPP), a autora observa que “a tributação ambiental, por um lado, obriga o poluidor a suportar custos superiores àqueles a que, segundo o PPP, estaria obrigado”²⁵². Por outro lado, também é possível argumentar que a concessão indiscriminada de benefícios fiscais a quem dá causa à poluição pode isentá-lo dos custos a que seria submetido por força do PPP. Por isso sua necessidade/exigência deve ser examinada.

Assim, a concessão de benefícios fiscais não pode se suceder de modo aleatório, pois, ainda que sejam as melhores das intenções econômicas ou sociais que os demandem, é preciso verificar a viabilidade prática e se a iniciativa a ser beneficiada se adequa à realidade, porque, em última análise, quando são concedidos incentivos fiscais, toda a coletividade está sendo onerada. Então, deve o legislador estar sempre atento para não ceder às pressões ou articulações de grupos ou setores econômicos ávidos por lucros, evitando com isso que os interesses egoísticos prevaleçam sobre os interesses de toda a coletividade.

²⁴⁸ Nabais, 2015, p. 666.

²⁴⁹ Em correlação, Cláudia Dias Soares ressalta que: “Na hipótese de a aplicação do imposto ambiental desencadear a expansão da indústria poluente, este instrumento pode também não ser aconselhável”. Soares, 2001, p. 548.

²⁵⁰ Além disso, “a existência de um sistema generalizado de benefícios fiscais torna o sistema fiscal complexo e de difícil aplicação, mesmo quando o não torna igualmente injusto e iníquo”. O que implica uma necessária redução e simplificação da aplicação dos benefícios fiscais, devendo permanecer ou se desenvolver somente aqueles que se justifiquem, tais como os de proteção ambiental. Cf. Nabais, 2010, p.188. V. também Molina; Vasco. In: Tôrres, 2005, p. 211 e ss.

²⁵¹ Cf. Nabais, 2010, p. 184. e *Idem*, 2015, p. 670.

²⁵² Soares, 2001, p. 548.

Assim, a tributação ambiental não se submete aos mesmos rigores do direito fiscal clássico, que é regido por uma “constituição tributária”, uma vez que tal espécie de tributação está ligada ao direito econômico tributário e embasada em uma “constituição econômica”, caracterizada por uma ampla margem de liberdade disponibilizada à Administração Pública. Entretanto, a utilização dos instrumentos tributários extrafiscais deve respeitar aos limites gerais que lhes são inatos e, quando tiver como objetivo a proteção ambiental, deve ainda passar pelo exame dos limites específicos deste ramo do direito, ressaltando-se que os benefícios fiscais têm se mostrado o segmento mais operacional da extrafiscalidade em favor do meio ambiente.²⁵³

Portanto, gizado esse panorama da tributação ambiental, tendo por base principal a doutrina de Portugal, sem deixar de levar em consideração o fato de este fazer parte da União Europeia, ou seja, um contexto bastante amplo, passamos ao estudo da utilização dos instrumentos tributários com o objetivo de melhorar e proteger o meio ambiente no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro.

²⁵³ Nabais, 2010, p. 182 e 185.

Capítulo III

OS TRIBUTOS E BENEFÍCIOS FISCAIS AMBIENTAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

1 A APTIDÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO PARA TUTELAR O MEIO AMBIENTE

Este capítulo é norteado pela seguinte pergunta: que tipo de instrumento tributário pode ser utilizado para melhorar e proteger o meio ambiente no Brasil? À partida, podemos dizer que, teoricamente, todas as espécies tributárias atualmente existentes no ordenamento brasileiro, ou seja, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, estão aptas a serem utilizadas em prol do meio ambiente. Relativamente aos tributos ambientais falsos, não há dúvida quanto à possibilidade de serem inseridos elementos, em regra de ordem quantitativa, capazes de surtir efeitos positivos em defesa do meio ambiente, em qualquer uma dessas espécies tributárias. Quanto aos verdadeiros tributos ambientais, veremos com mais detalhes nas seções a seguir.

Podemos adiantar, no que concerne aos tributos ambientais verdadeiros, ou seja, aqueles cuja própria existência advém do propósito de melhorar ou proteger o meio ambiente, que figura como seu objetivo primordial, dada a sua relativamente restrita margem de atuação, conforme já mencionamos, somando-se ao fato de que é bastante reduzido o número de tributos que podem ser considerados verdadeiramente ambientais, não se pode afirmar que hoje temos exemplo desse tipo de tributo em todas as cinco espécies elencadas.

Assim, Lyrio Pimenta reconhece a aptidão de todas as espécies tributárias hoje existentes no ordenamento brasileiro para servirem como instrumento em defesa e proteção do meio ambiente, donde surgem duas possibilidades: na primeira, o objetivo ecológico figura em primeiro plano; na segunda, tal objetivo aparece apenas coadjuvando, de modo a atuar em segundo lugar em relação à função arrecadatória, própria dos tributos em geral.²⁵⁴

Apesar disso, Pimenta ressalta que os tributos ambientais que hoje existem no Brasil são compatíveis com apenas algumas das nossas espécies tributárias e que é bem reduzido o número de tributos ambientais em sentido estrito existentes atualmente no

²⁵⁴ Cf. Pimenta, 2018, p. 171.

ordenamento brasileiro. Com efeito, na maior parte dos casos, o que temos são tributos ambientais em sentido amplo, ou falsos tributos ambientais, isto é, tributos clássicos nos quais foi inserido pelo legislador do ente competente algum elemento de caráter ambiental.²⁵⁵

Assim, passamos a algumas considerações acerca da utilização de cada uma das espécies tributárias que atualmente figuram no ordenamento brasileiro como instrumento apto para propiciar as necessárias melhorias e a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, em conformidade com os ditames da nossa Carta Fundamental, de 1988.

1.1 Os impostos ambientais

Duas inquietações fundamentais nos movem neste ponto: Existe imposto ambiental verdadeiro no Brasil? É possível a sua criação em nosso ordenamento? Conforme já mencionamos, a instituição de tributos ambientais exige uma dupla competência, isto é, a competência tributária e a material – ambiental. No Brasil, há três esferas de poder, porém são quatro os tipos de entes com competência legislativa: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Todos esses quatro entes têm competência tanto para instituir tributos como para legislar sobre o meio ambiente, conforme já mencionamos.

Ocorre que, ao distribuir a fatia de competência tributária que coube a cada um desses entes, o legislador constituinte determinou também a matéria sobre a qual cada um deles pode instituir tributos. Assim, no que concerne ao imposto, a Carta Magna não previu explicitamente a nenhum desses entes a competência para instituir impostos sobre a matéria ambiental de modo específico.²⁵⁶

Ademais, depreende-se do disposto no artigo 16 do Código Tributário Nacional do Brasil que o imposto é um tributo cuja instituição independe de qualquer contraprestação específica em favor do contribuinte. Além disso, as receitas provenientes de impostos não podem ser vinculadas a qualquer órgão, fundo ou despesa pública específica, de acordo com o previsto no artigo 167, inciso IV, § 4º, da Lei Fundamental do Brasil. Com efeito, ainda que admitíssemos como sendo ambiental um tributo que tenha por finalidade a arrecadação

²⁵⁵ Pimenta, 2018, p. 198.

²⁵⁶ *Ibidem*, p. 199.

de receitas ou fundos para custear projetos de proteção ambiental²⁵⁷, este não poderia ser concebido como imposto no ordenamento brasileiro.

Contudo, Lyrio Pimenta ressalta que a União, e nenhum outro ente federado, pode criar um imposto verdadeiramente ambiental no Brasil, nos moldes idealizados por Pigou, no sentido de corrigir as externalidades negativas²⁵⁸, desde que cumpridos os três requisitos exigidos pelo artigo 154, inciso I, da Carta Política do Brasil, a saber: a exigência de lei complementar, a não-cumulatividade e a proibição de *bis in idem*.²⁵⁹

O autor afirma categoricamente que, até o presente momento, não existe nenhum imposto ambiental em sentido estrito no Brasil, argumentando que os aspectos materiais das hipóteses de incidência dos atuais impostos exigidos pelos quatro entes tributantes brasileiros, nenhum contempla uma conduta contaminadora por parte do sujeito passivo. Uma vez que, embora a União tenha competência para tal, ainda não a exerceu.²⁶⁰

Com base no que acabamos de expor, em resposta à segunda indagação com que abrimos esta seção, podemos dizer que é sim possível a criação de imposto ambiental verdadeiro no Brasil. Tendo em vista a competência residual conferida pela Lei Fundamental à União, nos termos do artigo 154, inciso I. O que exigirá, todavia, a não-vinculação das receitas dele proveniente à política ambiental, devendo ser destinadas ao orçamento geral da União, ficando também inviabilizada a criação de fundo ambiental por este meio.

E mais, no que concerne à base de cálculo de um possível imposto ambiental, Lyrio Pimenta ressalta que este não poderá ser um imposto fixo, argumentando “a necessidade de mensurar o ônus tributário de acordo com a intensidade da conduta poluidora, tendo em vista a função indutora do tributo”, e que as alíquotas de tal imposto não poderiam ser fixas, mas progressivas, visando à implementação do princípio do poluidor-pagador.²⁶¹

Por outro prisma, Breno L. K. Orlando e Daniel M. Gudiño ressaltam as dificuldades para criação de impostos dessa natureza, ao apontar que “a poluição não seria critério de mensuração da capacidade contributiva”, que tal exação seria “uma espécie de

²⁵⁷ Acompanhamos o entendimento de que não é a destinação dada às receitas arrecadadas por um tributo que o define como ambiental, e sim a sua finalidade primordialmente ecológica.

²⁵⁸ Santos, 2015, p. 1.

²⁵⁹ Pimenta, 2018, p. 200.

²⁶⁰ *Ibidem*.

²⁶¹ *Ibidem*, p. 201.

sanção por ato ilícito” e que tal tributo teria um custo elevado no regime de sua apuração, além de poder repercutir negativamente nos mercados interno e externo.²⁶²

As duas primeiras dificuldades apontadas pelos autores não se coadunam com os entendimentos doutrinários defendidos neste estudo. Quanto aos problemas para mensuração das obrigações concernentes aos tributos ambientais, isto realmente é um fato que vem sendo enfrentado nos diversos estudos ligados com a matéria, conforme já mencionamos neste trabalho e ainda deveremos referir mais adiante. No que concerne à repercussão no mercado interno, parece que não iria além do propósito desse tipo de tributo, que é justamente fazer os poluidores internalizarem as externalidades negativas que provocam. Por fim, as nossas exportações, em regra, já são estimuladas por uma série de isenções tributárias.

De resto, temos os falsos impostos ambientais, os quais podem ser facilmente identificados em nosso ordenamento. Neste sentido, Lyrio Pimenta observa que, no momento em que o legislador constituinte estruturou determinados impostos na atual Constituição do Brasil, estabeleceu certos princípios ou regras que possibilitam a inserção de elementos ambientais nos impostos ordinários, atribuindo-lhes vocação para a tutela do meio ambiente, através da inserção de tais elementos nos seus regimes jurídicos.²⁶³

O autor observa que isto ocorre com os impostos clássicos federais, estaduais ou municipais, uns demonstrando mais; outros, menos aptidão para serem utilizados em prol do meio ambiente, evidentemente sem lhes retirar o caráter primordial da fiscalidade. Assim, na esfera federal, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um imposto marcadamente seletivo “em função da essencialidade do produto”²⁶⁴, traço que lhe aproxima sobremaneira dos propósitos que regem a tributação ambiental, uma vez que tal ideia de essencialidade foi alargada para abranger a tutela do meio ambiente. O que se opera pela “seletividade de alíquotas com base na essencialidade do produto para o meio ambiente”.²⁶⁵

Quanto ao Imposto sobre a Renda, o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre as Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, a Carta Magna não deixou muita abertura para serem utilizados em prol do meio ambiente, exceto pela concessão de benefícios fiscais. Diferente

²⁶² Orlando; Gudiño. In: Orlando *et al*, 2009, p. 90.

²⁶³ Pimenta, 2018, p. 201.

²⁶⁴ Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, artigo 153, § 3º, inciso I.

²⁶⁵ Pimenta, 2018, p. 201-202.

do que ocorre com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), cuja estrutura foi recortada pelo legislador constituinte, de modo a permitir sua utilização com fins ambientais, mediante a aplicação do princípio da progressividade para atender ao princípio da função social e ambiental da propriedade rural, possibilitando a inserção de elemento ecológico de caráter quantitativo na sua regra matriz de incidência.²⁶⁶

Na esfera estadual, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) possui uma estrutura que também permite a aplicação do princípio da seletividade, para graduar suas alíquotas tendo em vista o nível de nocividade das mercadorias ou serviços ao meio ambiente. Da mesma forma, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) pode ter suas alíquotas graduadas levando-se em consideração motivos ecológicos, tais como o tipo de combustível que utilizam, que podem ser mais ou menos poluentes, além da concessão de incentivos fiscais pela mesma razão. Assim, na esfera estadual, apenas o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação tem menos vocação para prestar serviços ao meio ambiente, exceto, é claro, por meio da concessão de benefícios fiscais.

Por fim, na esfera municipal, temos o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), cuja estrutura possibilita tanto a graduação de suas alíquotas, com base também na função social e ambiental da propriedade; quanto a concessão de benefícios fiscais em razão da preservação e melhoria do meio ambiente. Neste particular podemos perceber a necessidade de considerarmos um conceito mais amplo de meio ambiente, na medida em que a valorização do patrimônio arquitetônico e cultural pode ser também estimulada fiscalmente. Há ainda o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos*, cuja aplicação em prol do meio ambiente é mais restrita, senão pela concessão de benefícios fiscais.

Com efeito, pelas conclusões de Lyrio Pimenta²⁶⁷, no ordenamento brasileiro, não há qualquer imposto ambiental verdadeiro, ou em sentido estrito; conquanto haja uma considerável variedade deles em sentido amplo, isto é, falsos impostos ambientais. Os quais são assim caracterizados, quer pela inserção de elementos ecológicos na estrutura dos impostos clássicos; quer pela concessão de benefícios fiscais ambientais, visando estimular as atitudes mais amigas do meio ambiente, em detrimento daquelas que lhe são mais nocivas.

²⁶⁶ Pimenta, 2018, p. 203-204.

²⁶⁷ *Ibidem*, p. 206.

Todavia, há quem se manifeste pela total impossibilidade de cobrança de impostos, no Brasil, com variação em função da maior ou menor adequação da atividade desenvolvida pelo contribuinte ao meio ambiente, alegando que, em nosso sistema, a única possibilidade de variação da exigência do imposto é a distinção da capacidade contributiva e que a cobrança de imposto de forma diferenciada seria inconstitucional por ferir os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.²⁶⁸

Nesse contexto, compreendemos que o posicionamento de Lyrio Pimenta se mostra mais consentâneo com a realidade. Em primeiro lugar, porque na prática vemos vários impostos clássicos sendo cobrados com variações alicerçadas em fundamentos ecológicos, conforme foi acima exposto em relação às três esferas de poder. Em segundo lugar, é perfeitamente possível no ordenamento brasileiro a ponderação de princípios, o que viabiliza a mitigação do princípio da capacidade contributiva em ponderação com o princípio do poluidor-pagador e pelo princípio da dignidade da pessoa humana.

1.2 As taxas ambientais

Conforme já mencionamos, a taxa, dado o seu caráter de tributo bilateral, seria a mais adequada espécie de tributo para que os poluidores internalizassem as externalidades negativas na proporção em que contribuem para a degradação ou a poluição do meio ambiente, não fossem as dificuldades de ordem prática, sobretudo no que concerne à mensuração da contraprestação específica por parte do Estado que este tipo de tributo exige, sobre as quais já tivemos a oportunidade de nos referir neste trabalho.

Apesar dessas dificuldades, podemos encontrar essa espécie de tributo dentro do ordenamento brasileiro – nas esferas federal, estadual ou na municipal – instituída com o objetivo de proteger ou melhorar o meio ambiente. Assim, temos as taxas de polícia, que visam ao custeio da expedição de atos de polícia, tais como atos autorizativos, de concessão de direitos e outros. Também temos as taxas de serviço, isto é, aquelas que se prestam para o custeio de serviços voltados para a recuperação ou a preservação do meio ambiente. Além dessas duas espécies, há a “taxa de uso de bens ambientais”, sobre a qual encontramos entendimento doutrinário de que esta é vedada no Brasil.²⁶⁹

²⁶⁸ Cf. Ferraz, 2005, p. 347.

²⁶⁹ Cf. Pimenta, 2018, p. 207.

Assim, no âmbito federal, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) foi criada pela Lei n.º 9.960/2000, que a inseriu na Lei da Política Nacional do Meio Ambiente. Porém, a referida parte inserida no diploma legal ambiental teve sua vigência suspensa, por meio de uma Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.178, pelo Supremo Tribunal Federal, que a julgou inconstitucional, tendo como fundamentos: o fato de a referida taxa ter como fato gerador um comportamento do contribuinte e não uma específica atividade estatal; a lei que instituiu o tributo não permitir a clara identificação do seu sujeito passivo e, ainda, estabelecer o valor fixo de R\$ 3.000,00, desconsiderando o princípio da isonomia.²⁷⁰

A Lei n.º 10.165/2000 foi editada para corrigir as inconstitucionalidades apontadas em relação ao tributo em análise, essa nova lei também foi objeto de controle de constitucionalidade. Porém, o Pretório Excelso a julgou constitucional e, assim, o referido tributo foi inserido na Lei n.º 6.938/1981, artigo 17-B²⁷¹, instituindo-se como uma taxa de polícia, embora a doutrina detecte nela alguns problemas, dentre os quais, a seguir apontamos alguns.

Quanto ao aspecto quantitativo da referida taxa, o artigo 17-D da Lei 6.938/2000, dispõe que a TCFA é devida por estabelecimento e o seu valor resulta da conjugação de critérios que envolvem o porte econômico da empresa destinatária do tributo, do seu potencial de poluição e do grau de utilização dos recursos naturais. Ocorre que a quantificação dessa taxa com base na capacidade econômica do contribuinte, ainda que parcialmente, se choca com o princípio da equivalência, estruturante das taxas, na medida em que seu valor deve ser medido com base no custo do serviço estatal, e não em um fato característico do contribuinte.²⁷²

Assim, podemos observar que o valor da TCFA deixou de ser único e foi desdobrado em diversos valores, o que pode até fazer crer que se aplicou o princípio do poluidor-pagador. No entanto, há alguns pontos a considerar a esse respeito. Primeiramente, em relação à autorização para consumo de matéria prima florestal, a taxa é fixada em sete faixas de valores levando em consideração a quantidade de metros cúbicos consumidos por

²⁷⁰ Cf. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF n.º 397, de 15 a 19 de agosto de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo397.htm>> Acesso em: 12/04/2019. V. também Pimenta, 2018, p. 207.

²⁷¹ Cf. STF, RE n.º 416.601, Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso. Informativo STF n.º 397.

²⁷² Cf. Pimenta, 2018, p. 208.

ano e, de acordo com a última faixa, se o consumo anual for acima de 2.500.000 metros cúbicos de matéria florestal, o valor da taxa é de R\$ 22.500,00.

Isso não se coaduna com o fato de que os tributos ambientais são aplicáveis a situações lícitas e dentro de um limite de agressão ambiental considerado tolerável, na medida em que tal norma não estabelece um limite da quantidade máxima de matéria prima de origem florestal a ser consumida pelo sujeito passivo. Assim, dependendo da situação, a taxa em estudo, considerada isoladamente, poderia até mesmo autorizar a extinção de determinadas espécies vegetais, a exemplo do cipó-titica extraído em alguns Estados na Amazônia, se não fosse a existência de outras normas de proteção ambiental que não o permitiriam. Pois, nos termos da citada lei, seria possível que o consumo anual dessa matéria florestal fosse superior a 2.500.000 metros cúbicos, o que implicaria a sua extinção.

Outro ponto que nos chama a atenção está relacionado com o anexo IX, incluído pela Lei n.º 10.165, de 27/12/2000, o qual a seguir transcrevemos para ilustrar esta consideração.

Tabela 01: Valores, em reais, devidos a título de TCFA por estabelecimento por semestre

Potencial de Poluição, Grau de utilização de Recursos Naturais	Pessoa Física	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Empresa de Grande Porte
Pequeno	-	-	112,50	225,00	450,00
Médio	-	-	180,00	360,00	900,00
Alto	-	50,00	225,00	450,00	2.250,00

Fonte: Brasil, Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938compilada.htm>. Acesso em: 14/04/2019.

Apesar desses valores diversificados da TCFA, observamos que sua finalidade não é necessariamente onerar mais aqueles que agredem mais o meio ambiente. Ao contrário, fica margem para que algumas atividades sejam mais oneradas fiscalmente do que outras, ainda que estas sejam mais poluidoras do que aquelas. Assim, a atividade desenvolvida por uma pessoa física, isenta da referida taxa, pode ser menos ecológica do que a atividade de uma empresa obrigada a pagar essa taxa. Ademais, a tabela acima transcrita mostra, por exemplo, que uma empresa de pequeno porte, mas com elevado potencial de poluição ou grau de utilização de recursos naturais, paga, a título de TCFA, o mesmo valor que uma empresa de médio porte, mesmo que esta apresente um risco pequeno ao meio ambiente.

Assim, conclui-se que a TCFA não é um tributo ambiental verdadeiro, havendo mesmo quem entenda que ela não pode ser em hipótese alguma classificada como tributo

ambiental²⁷³. De fato, pelo que acabamos de expor, mesmo do ponto de vista de um falso tributo ambiental, a referida taxa presta pouco serviço para a melhoria e proteção do meio ambiente, sendo um tributo primordialmente fiscal, apesar de estar diretamente ligado com o meio ambiente.

No âmbito estadual, também são cobradas taxas ambientais de controle e fiscalização, seguindo o modelo da lei federal, na quase totalidade dos Estados da Federação. Nesta esfera, podemos encontrar algumas taxas que podem ser classificadas como tributo ambiental verdadeiro, na medida em que são estruturadas de forma que seu aspecto quantitativo permite uma oneração maior àqueles contribuintes que agridem mais o meio ambiente em relação aos que o fazem com menor intensidade.²⁷⁴

Nesse sentido, destaca-se a taxa de fiscalização das atividades de mineração instituída nos Estados do Pará e da Bahia, que, nos dois casos, possui natureza de taxa de polícia e se configura como verdadeiro tributo ambiental, tendo como base o princípio do poluidor-pagador. O valor dessa taxa é aferido com base na quantidade de minério extraído pelo contribuinte, de modo que, à proporção que o agente causa um maior volume de externalidades negativas, maior será o valor da tributação que ele terá de pagar.²⁷⁵

No âmbito municipal, também é possível a identificação de taxas ambientais. Podemos detectar a instituição da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental Municipal, em vários Municípios brasileiros, estruturada seguindo o modelo do referido tributo em nível federal. Além dessa, diversos Municípios já instituíram a taxa de licenciamento ambiental, tendo em vista o controle preventivo da realização de atividades que podem ter repercussões ambientais, através do licenciamento ambiental.

Esse licenciamento é definido no artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar n.º 140/2011, como “o procedimento administrativo destinado a licenciar atividades ou empreendimentos utilizadores de recursos ambientais, efetiva ou potencialmente poluidores ou capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental”²⁷⁶. Conquanto a proteção ambiental seja de competência comum aos entes federados, o artigo 13 da LC n.º 140/2011, define que o referido licenciamento deverá ser efetivado por um único desses entes. Assim, o artigo 9º, inciso XIII, do mesmo diploma legal estabelece como uma das ações

²⁷³ Pimenta, 2018, p. 209.

²⁷⁴ Cf. *Ibidem*, p. 209-210.

²⁷⁵ Cf. *Ibidem*, p. 210.

²⁷⁶ Brasil. Lei Complementar n.º 140, de 08 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp140.htm>. Acesso em: 15/04/2019.

administrativas dos Municípios o exercício do controle e fiscalização de atividades ou empreendimentos cuja atribuição para licenciar ou autorizar lhe seja cometida. Para o qual é imprescindível a existência do Conselho Municipal do Meio Ambiente.

A instituição de taxa de polícia pelo Município é autorizada pela Constituição do Brasil, no artigo 145, inciso II, e pelo Código Tributário Nacional, em seus artigos 77 a 80. A constitucionalidade e a classificação de um tributo com essas características depende da análise de sua estrutura. Lyrio Pimenta apresenta como exemplo de taxa de licenciamento ambiental municipal, a que foi instituída pela Lei Complementar n.º 545/2015, no Município de Florianópolis.²⁷⁷

O autor observa que o fato de o referido tributo ser mensurado com base na capacidade econômica do contribuinte põe em xeque a sua adequação ao princípio da equivalência, uma vez que isto não implica no custo do serviço. Por outro lado, a existência de várias faixas de valores pela a referida taxa, tendo em vista o potencial poluidor ou degradador do contribuinte, permitindo uma maior oneração tributária àqueles que agridem mais o meio ambiente, possibilita que esse tributo seja classificado como tributo ambiental em sentido estrito.²⁷⁸

Pelo exposto, podemos concluir que, na esfera federal, não temos nenhuma taxa ambiental propriamente dita. Porém, nas esferas estadual e municipal, esse tipo de tributo pode ser encontrado. Assim, apesar do esforço para que tais tributos atendam aos objetivos de fazer com que aqueles que poluem mais sejam mais onerados e internalizem as externalidades negativas a que dão causa, o fato é que a quantificação desses tributos acaba sendo feita com base também na capacidade econômica dos seus sujeitos passivos.

1.3 Contribuições de melhoria

O Poder Público pode realizar obras, com o intuito de cumprir o seu dever de defender e preservar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras²⁷⁹, das quais resulte a valorização imobiliária na sua área de abrangência. Em tais situações, é perfeitamente possível a instituição de contribuição de melhoria, nos termos do que dispõe o artigo 145, inciso III, da Constituição do Brasil.

²⁷⁷ Pimenta, 2018, p. 212.

²⁷⁸ *Ibidem*, p. 213.

²⁷⁹ Conforme dispõe o artigo 225 da Constituição do Brasil.

Há quem defenda que esse seria o caso de um tributo ambiental em sentido amplo²⁸⁰. No entanto, ao nosso ver, tal classificação vai depender do caso concreto. Assim, se a contribuição de melhoria for instituída com a finalidade de fazer os contribuintes beneficiados internalizarem parte dos custos das externalidades negativas combatidas com a referida obra, por exemplo, a limpeza de um canal ou a revitalização de um parque, parece ser perfeitamente possível tratar-se de um tributo verdadeiramente ambiental.

Por outro lado, se a contribuição de melhoria for instituída com o propósito de os contribuintes beneficiados ressarcirem os custos que o Poder Público teve com uma determinada obra que lhes rendeu proveito patrimonial e o montante de receitas arrecadado com essa contribuição vir a ser destinado a uma obra ambiental, isto não nos parece suficiente para qualificar o referido tributo como ambiental. Em primeiro lugar, porque a valorização patrimonial teria que decorrer da obra ambiental e não de outra. Em segundo lugar, porque, conforme já mencionamos, não é a destinação das receitas provenientes de um tributo que lhe atribui o caráter ambiental, e sim a finalidade ecológica dele.

Portanto, no ordenamento brasileiro, é possível a instituição de contribuição de melhoria ambiental, ainda que isto não seja de ocorrência comum. Talvez seja mais fácil se operar tal situação por via de benefícios fiscais destinados àqueles contribuintes que, beneficiados com a realização de determinada obra pública, rendendo-lhe valorização à propriedade imobiliária, deixa de contribuir porque, de alguma maneira, tal propriedade tem uma importância ecológica que se coaduna com os propósitos da obra realizada.

1.4 Empréstimos compulsórios

O artigo 148 da Lei Fundamental do Brasil permite que a União crie empréstimos compulsórios para a tender aos fins elencados nos dois incisos desse dispositivo constitucional. Em cada um desses incisos vemos a hipótese de instituição deste tipo de tributo para atender a finalidades ambientais.

Assim, com base no inciso I do referido artigo, é possível a instituição de empréstimos compulsórios para atender a despesas públicas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, por exemplo, em razão de algum desastre ambiental, seja natural, como uma inundação; seja decorrente da ação humana, como o rompimento de uma barragem.

²⁸⁰ Pimenta, 2018, p. 213.

O inciso II do mesmo artigo constitucional refere-se à realização de empréstimos compulsórios para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. O qual poderia perfeitamente ter uma motivação de ordem ambiental. Contudo, neste caso, entendemos que tal investimento necessariamente deve ter caráter ambiental preventivo, considerando-se que o citado inciso prevê a obediência ao disposto no artigo 150, III, *b*, ou seja, a cobrança do tributo no ano subsequente.

Portanto, esse seria o caso de um investimento, por exemplo, para evitar um desastre ambiental que estivesse na iminência de acontecer, como foram os dois rompimentos de barragens de contenção de rejeitos de exploração de minérios, em Minas Gerais, o que para muitos já era previsto que iria acontecer. Certamente, essa é uma responsabilidade das empresas que ali atuavam, entretanto, entendemos que o Poder Público não podia ficar inerte até a ocorrência do fato. Até o presente momento, a União ainda não usou sua competência conferida pelo artigo 148 da Constituição para instituir empréstimo compulsório ambiental.

1.5 Contribuições especiais

Por fim, a quinta espécie de tributo atualmente existente em nosso ordenamento refere-se às contribuições especiais, que se subdividem em três modalidades: sociais, interventivas e profissionais. Sobretudo as interventivas podem ser utilizadas para melhorar e proteger o meio ambiente. Nesse sentido, o artigo 170, inciso VI, da Lei Fundamental autoriza o tratamento diferenciado aos agentes econômicos conforme o impacto que seus produtos e serviços, bem como os respectivos processos de elaboração e prestação causem ao meio ambiente.

O exemplo mais emblemático de tributo dessa natureza atualmente em vigor no nosso ordenamento, referente à proteção ambiental, é a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei n.º 10.336/2001 aplicada aos combustíveis (CIDE-Combustíveis), a respeito das quais intentamos algumas considerações.

Embora seja um tributo eminentemente fiscal, não se pode ignorar o fato de que ele onera um tipo de produto cujo consumo é responsável pela emissão de uma parte bastante significativa de gases poluentes na atmosfera, o que por si só já lhe conferiria um aspecto de tributo ambiental, ainda que em sentido amplo. Ressalvando que o referido tributo é cobrado

à base de um determinado valor sobre cada litro de combustível adquirido pelos contribuintes, o que significa que quanto maior for a quantidade do produto consumido, maior será o gasto com o tributo que incide sobre ele, fazendo tais consumidores internalizarem pelo menos uma parte das externalidades negativas a que dão causa.

Há quem considere a CIDE-Combustível como um tributo ambiental, porque uma parte da arrecadação que ela proporciona é destinada para financiar projetos ambientais, conforme prevê o artigo 177, § 4º, inciso II, alínea *b*, da Constituição do Brasil, tal qual o artigo 1º, § 1º, inciso II, da Lei n.º 10.336/2001. Também há quem não lhe reconheça esse caráter, com base no argumento de que “não é o destino da receita o traço característico dos tributos ambientais, e sim a sua função indutora, identificável em sua estrutura”²⁸¹. Entendimento com o qual estamos de acordo, conforme já manifestamos neste trabalho.

Assim, embora este tributo possa ter reflexos positivos para a proteção ambiental, também entendemos que não se trata de um tributo ambiental verdadeiro, o que não inviabiliza a inserção de elementos ecológicos em sua estrutura. Quanto ao destino de parte de sua arrecadação para o financiamento de projetos ambientais, é de se estranhar que estes se restrinjam àqueles ligados com o petróleo e o gás, ficando de fora os projetos relacionados com os biocombustíveis, considerados menos poluentes. Há outras contribuições especiais em vigor no Brasil, porém não possuem caráter ambiental.

2 ICMS ECOLÓGICO, UM TRIBUTO OU UM INCENTIVO?

Conforme já mencionamos, o ICMS é um clássico tributo estadual de caráter fiscal. Sua associação ao adjetivo “ecológico” conduz a pensar que se trata de um caso de tributo ambiental. Contudo, o “ICMS ecológico” não é um tipo de tributo ambiental, tampouco um benefício fiscal ambiental. Trata-se de uma forma de incentivo financeiro destinado aos Municípios que se mostrem mais amigos do meio ambiente.²⁸²

O ICMS ecológico está ligado com os critérios de distribuição de uma parte do montante das receitas arrecadadas pelos Estados provenientes do ICMS, correspondente aos 25% desse montante que pertencem aos Municípios. Pois bem, de acordo com o disposto no inciso I do parágrafo único do artigo 158 da Constituição do Brasil, pelo menos três quartos

²⁸¹ Pimenta, 2018, p. 214.

²⁸² Cf. *Ibidem*, p. 215-217.

dessa parcela das receitas decorrentes do ICMS será destinada aos Municípios onde ocorreu o fato gerador do referido tributo, de tal forma que aqueles Municípios nos quais ocorre um maior número de operações ensejadoras de ICMS ficam com uma parcela consideravelmente maior das respectivas receitas, em relação àqueles em que tais operações ocorrem em menor quantidade.

Entre os fatores responsáveis pela reduzida quantidade de operações sobre as quais incide o ICMS em determinados Municípios, destaca-se a existência de áreas de preservação ambiental, nas quais são proibidas atividades econômicas. Com isso, esses Municípios passaram a reivindicar, como forma de compensar a sua fatia mais reduzida de repasse, com base no inciso II, do parágrafo único do artigo 158 da Constituição, o qual admite que sejam utilizados outros critérios para a distribuição de até um quarto daquele montante dos 25% das referidas receitas²⁸³. Conforme ilustração a seguir.

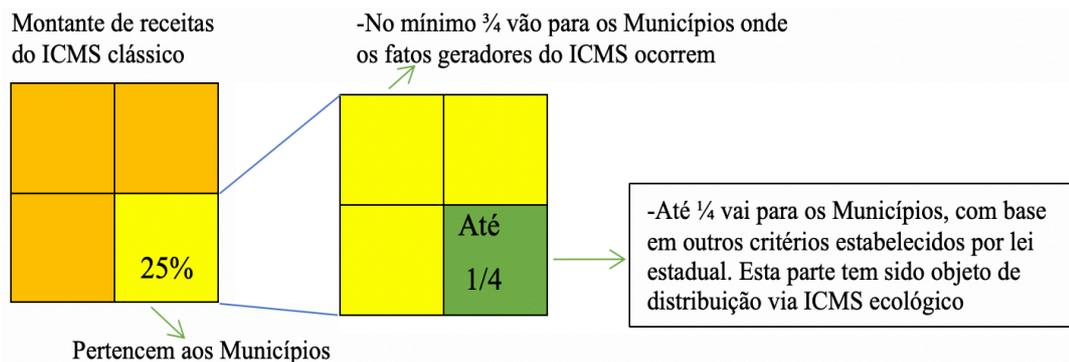


Figura 3.1: ICMS ecológico (elaborada pelo autor)

Assim, surge o fenômeno que vem sendo designado ICMS ecológico, que, na verdade, é um incentivo financeiro concedido pelos Estados aos Municípios, que se opera pela distribuição de uma parte do montante das receitas provenientes do ICMS, levando em consideração critérios ambientais. O que tem surtido um importante efeito ecológico, na medida em que tem incentivado muitos Municípios a desenvolverem projetos ambientais, visando aumentar as verbas que recebem dos Estados. Logo, não se trata de um tributo ambiental verdadeiro ou falso, e sim de um incentivo financeiro estadual à melhoria e à proteção ambiental levada a cabo pelos Municípios. Não se confundindo nem

²⁸³ Cf. Pimenta, 2018, p. 215.

impossibilitando a inserção de elementos ecológicos no clássico ICMS, conforme já mencionamos.

3 BENEFÍCIOS FISCAIS AMBIENTAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Conforme já referimos, os benefícios fiscais são os instrumentos tributários mais propícios para serem utilizados com o propósito de melhorar e proteger o meio ambiente. Tais instrumentos podem se coadunar com todas as espécies tributárias em vigor no nosso ordenamento. Contudo, devem ser avaliados e controlados com mais rigor e transparência.

Neste trabalho vamos fazer referência basicamente a dois benefícios fiscais, cuja instituição tem ligação ou pelo menos faz menção à proteção ambiental. O primeiro diz respeito à Zona Franca Verde (ZFV). A qual foi instituída pela Lei federal n.º 11.898, de 08 de janeiro de 2009 e regulamentada pelos Decretos federais n.º 8.597, de 18 de dezembro de 2015, e 6.614, de 28 de outubro de 2008, consistindo na isenção do IPI para produtos industrializados dentro das Áreas de Livre Comércio (ALC) localizadas nos Municípios de Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajará-Mirim, em Rondônia; Macapá e Santana, no Amapá; Brasileia e Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre.

Através do estudo que realizamos para elaboração de Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação, sobre o aspecto ambiental da ZFV de Macapá e Santana, concluímos que o referido programa possui um caráter primordialmente econômico e apenas reflexos de proteção ambiental²⁸⁴, razão pela qual não faremos maiores considerações aqui a esse respeito.

O outro benefício fiscal brasileiro ligado à proteção ambiental, que pretendemos abordar, decorre de um programa federal intitulado “Rota 2030”. Trata-se de um programa de fomento à indústria automobilística no Brasil, através de um novo regime tributário para o setor, com vistas a estimular o desenvolvimento tecnológico, a evolução da segurança e a eficiência energética. O regime foi instituído pela Medida Provisória n.º 843/2018 e terá a duração de 15 anos, dividido em três blocos de cinco anos cada. O principal pilar do referido regime está na concessão de benefícios fiscais. Maiores desenvolvimento acerca deste regime intentamos fazer no capítulo deste trabalho que trata da tributação dos transportes.

²⁸⁴ Vanzeler, 2016.

Feitas essas considerações, ainda que à maneira de um sobrevoo no terreno da tributação ambiental, na tentativa de situar a sua aplicação com a finalidade de melhorar e proteger o meio ambiente, passamos a uma análise de alguns dos seus principais pontos, desta vez à luz da ideia de sustentabilidade.

Parte II

ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL EM FACE DA NOÇÃO DE SUSTENTABILIDADE

Capítulo I

DA SUSTENTABILIDADE FISCAL, ECOLÓGICA E SOCIAL

1 NOÇÕES PRELIMINARES

Os limites aos agravamentos e aos desagravamentos fiscais, sejam horizontalmente ou verticalmente, sejam com finalidades fiscais ou com finalidades extrafiscais, são fundamentais. Respeitar esses limites é duplamente importante para que se possa ter, por um lado, um Estado fiscal sustentável, com recursos financeiros capazes de cobrir as despesas públicas, e, por outro lado, um Estado fiscal suportável, com uma carga tributária que os cidadãos sejam capazes de suportar.

Portanto, o desrespeito a esses limites pode conduzir a um Estado falido povoado por alguns ricos ou a um povo empobrecido dentro de um Estado rico, ou ainda, o que é mais provável e mais grave, ambos pobres. Nenhuma dessas situações é boa, por isso, uma das utilidades da tributação é distribuir a riqueza, o que pressupõe, evidentemente, a existência de uma riqueza a ser usufruída por todos, proporcionando as condições necessárias para a manutenção e a continuidade da vida.

1.1 Considerações acerca da definição de sustentabilidade

Os esforços para definir a sustentabilidade têm como base as ideias de manutenção e continuidade da vida na terra, em suas mais variadas formas. Ainda não há uma definição consensual do que vem a ser sustentabilidade. Todavia, a ONU apresentou no *Relatório de Brundland*, de 1987, uma definição a esse respeito, que se tornou bastante conhecida: “Desenvolvimento sustentável é aquele que atende as necessidades das gerações atuais sem comprometer a capacidade das gerações futuras de atenderem a suas necessidades e

aspirações”. Há quem faça críticas a essa definição considerando-a antropocêntrica e dissociada da ideia de continuidade da vida.²⁸⁵

Conquanto este não seja o espaço para o debate dessas divergências conceituais, consideramos que o atual estágio do nosso modo de vida na terra exige uma noção e prática da sustentabilidade cada vez mais clara e consentânea com a realidade. Tal noção não se limita à natureza e ao ser humano, ela é abrangente e complexa, sendo capaz de se projetar mesmo para os entes não viventes, como uma empresa, uma instituição e o próprio Estado.

A ideia de sustentabilidade, conforme observa o Prof. Doutor J. J. Gomes Canotilho, é considerada por alguns como um marco paradigmático do século XXI, cuja importância é assim condensada pelo autor: “a sustentabilidade deve considerar-se como uma dimensão autocompreensiva de uma Constituição que leve a sério a salvaguarda da comunidade política em que se insere”²⁸⁶. Entretanto, não surpreende que nem todos concebiam-na dessa maneira.²⁸⁷

O conceito de sustentabilidade tem sido alvo de críticas, na medida em que é visto como um conceito holístico que se baseia em outros conceitos também considerados holísticos tais como: “globalização, integração, justiça intergeracional, participação, equidade geracional”²⁸⁸. Porém, a questão levantada a esse respeito é saber até que ponto represar tal conceito pode lograr “dimensões operacionalizadoras, capazes de abrir caminhos a tarefas metódicas de otimização e de concretização”.²⁸⁹

²⁸⁵ Nesse sentido, Leonardo Boff propõe uma definição que tenta abranger o máximo de aspectos da sustentabilidade, a saber: “Sustentabilidade é toda ação destinada a manter as condições energéticas, informacionais e físico-químicas que sustentam todos os seres, especialmente a Terra viva, a continuidade de vida e a vida humana, visando a sua continuidade e ainda a atender as necessidades da geração presente e das futuras de tal forma que o capital natural seja mantido e enriquecido em sua capacidade de regeneração, produção e coevolução”. Cf. Boff, Leonardo. Sustentabilidade: tentativa de definição. *Jornal do Brasil*, Rio de Janeiro, 18 jan. 2012. Disponível em: <https://www.jb.com.br/index.php?id=/acervo/materia.php&cd_matia=591680&dinamico=1&preview=1>. Acesso em: 17/04/2019.

²⁸⁶ Canotilho, J. J. Gomes. Sustentabilidade – um romance de cultura e ciência para reforçar a sustentabilidade democrática. Conferência Humboldt Portugal 2011. Lisboa, 9 de maio de 2011. *Boletim da Faculdade de Direito*, n.º 88. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2012, p. 4.

²⁸⁷ Uma vez que “não falta também acusação de que a sustentabilidade é um conceito ideológico, um verdadeiro “cavalo de tróia” para a sociedade liberal em virtude das suas perigosas pulsões para a ecologização e a futurização”. Canotilho, 2012, p. 4.

²⁸⁸ *Ibidem*, p. 5.

²⁸⁹ *Ibidem*.

Assim, a sustentabilidade pode ser entendida em sentido restrito ou em sentido amplo. O primeiro está ligado com a ideia de preservação e de manutenção dos recursos a longo prazo, por meio de “acções de planeamento, estratégias económicas e imposição de obrigações de condutas e de resultados”²⁹⁰. Em sentido amplo, podemos entender que uma ideia mais ampla de sustentabilidade se sustenta sobre três pilares fundamentais: o ambiental ou ecológico, o financeiro ou econômico e o social²⁹¹, a análise que pretendemos desenvolver precisa levar em consideração esses três pilares.

1.2 Os três pilares da sustentabilidade: ambiental, econômico e social

A sustentabilidade ambiental, econômica e social pode ser vista a partir da ideia de um tripé em que, faltando qualquer uma das suas três hastes, ela não se sustenta. A questão que em muitos casos se impõe é saber a ordem de prioridade entre elas, em circunstâncias nas quais sejamos obrigados a considerá-las em primeiro, segundo ou terceiro lugar. Para tanto, é necessário termos uma noção das dimensões de cada um desses pilares.

Antes, porém, devemos ressaltar que, além desses três pilares, ainda há outras dimensões da sustentabilidade, tais como a sustentabilidade política²⁹². Mas, apesar da reconhecida importância desta dimensão, uma vez que ela é responsável pela legitimação das instituições, dela não nos ocuparemos neste trabalho. Primeiramente, porque nossa análise dá ênfase à conjugação dos três referidos pilares entre si, conforme veremos a seguir. Assim, o enfoque e os limites de extensão deste trabalho não o permitiriam.

A sustentabilidade ambiental ou ecológica está ligada com a ideia de preservação ambiental para as gerações presentes e as futuras, de modo que os recursos naturais não sejam esgotados pelas gerações atuais, ceifando as possibilidades de que as próximas também possam deles se beneficiar. Por outro lado, a preocupação com as gerações que

²⁹⁰ Canotilho, 2012, p. 6.

²⁹¹ *Ibidem*.

²⁹² A esse respeito, J. J. Gomes Canotilho ressalta: “Há motivos para afirmar que o sistema político ‘carece de sustentabilidade’. Uma das razões apontadas para esta ‘insustentabilidade’ política reside nos défices estruturais da democracia representativa, político-partidariamente ‘sustentada’. Embora a formulação pareça arrojada, a democracia é insustentável porque os interesses das futuras gerações projetadas na actualidade não têm qualquer representante directo no processo de formação da vontade democrática”. *Ibidem*, p. 9. V. também *Idem*. Estado constitucional ecológico e democracia sustentada. Revista CEDOAU, ano IV – 2. 2001, n.º 8, Universidade de Coimbra: Coimbra, 2001.

ainda estão por vir não pode ser de tal forma que impeça as atuais de usufruírem desses recursos a ponto de lhes ferir a própria dignidade.

A sustentabilidade econômica ou financeira, há muito, se tornou uma das condições da vida em sociedade, pois é bastante difícil imaginar as pessoas vivendo em sociedade sem os recursos econômico-financeiros, mormente a partir das aglomerações em centros urbanos. Assim, a saúde financeira, seja de uma família, de uma empresa ou de uma nação, é indispensável para a sua manutenção e continuidade.

Por sua vez, a sustentabilidade social, que está ligada com os direitos fundamentais, ou seja, aqueles direitos básicos das pessoas, tais como saúde, educação, moradia e outros, também passa a ser prioridade a partir de determinada altura, chegando-se ao ponto em que o século XX “permitiu a maior prosperidade e bem-estar alcançados pela Humanidade”²⁹³. Embora ainda existam bolsões de misérias em várias partes do mundo e a maior parte da riqueza mundial ainda esteja concentrada nas mãos de poucos.

Nenhum desses três pilares é menos importante que o outro, o ideal seria manter um equilíbrio entre eles. Porém, nem sempre isso é possível²⁹⁴. Diversos fatores e circunstâncias podem influenciar para que se dê mais ênfase a um ou outro desses pilares, de acordo com as necessidades impostas pela realidade em que se inserem.²⁹⁵

Com efeito, fica difícil convencer uma família que vive em plena pobreza de que é imprescindível poupar os recursos econômico-ambientais em detrimento das suas necessidades sociais mais prementes. Da mesma maneira, um país pode ficar praticamente impedido de se desenvolver economicamente se for obrigado a manter seus recursos naturais intactos. Também, tenderá ao fracasso se tentar eliminar os direitos sociais de seus cidadãos para aumentar a sua poupança. Por sua vez, há quem entenda que não adianta alcançar um grande desenvolvimento econômico e social, se não tivermos um meio ambiente que nos permita ter uma boa qualidade de vida.

²⁹³ Nabais, José Casalta; Silva, Suzana Tavares da. Sustentabilidade fiscal em tempos de crise. Coimbra: Almedina, 2011, p. 18.

²⁹⁴ Aliás, há quem entenda que esse equilíbrio seja mesmo impossível, posição com a qual não estamos totalmente de acordo. Cf. Amapá (Estado). Noções básicas de sustentabilidade social, sustentabilidade econômica, sustentabilidade ecológica, sustentabilidade espacial e sustentabilidade política-cultural. In: Bases do desenvolvimento sustentável. Coletânea de textos. Macapá: Governo do Estado do Amapá, 1999, p.37 e ss.

²⁹⁵ Assim, “se um país for colocado em risco de sobrevivência, tornando-se inviável, por falta de sustentabilidade econômica, deixa de ter sentido falar na sua sustentabilidade ecológica”. Com efeito, os países em via de desenvolvimento, em regra, dão prioridade à sustentabilidade econômica em face da sustentabilidade ecológica. Cf. Nabais, José Casalta. Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza. In: _____. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. vol. II. Coimbra: Almedina, 2008, p. 52-53.

Assim, entendemos que a ideia de sustentabilidade pode ser associada à de equilíbrio entre esses três pilares²⁹⁶, e não de constante prevalência de algum deles sobre os demais, tampouco de eliminação de qualquer um deles. Entretanto, essa ideia de equilíbrio não pode se reduzir a algo estático. Portanto, determinadas circunstâncias podem exigir maior ênfase ora para um, ora para outro desses pilares, porém sem que um elimine ou pese excessivamente sobre o outro, sob pena de insustentabilidade. O fato é que essas três vertentes da sustentabilidade influenciam e recebem influência umas às/das outras. O que podemos ilustrar com o seguinte esquema:

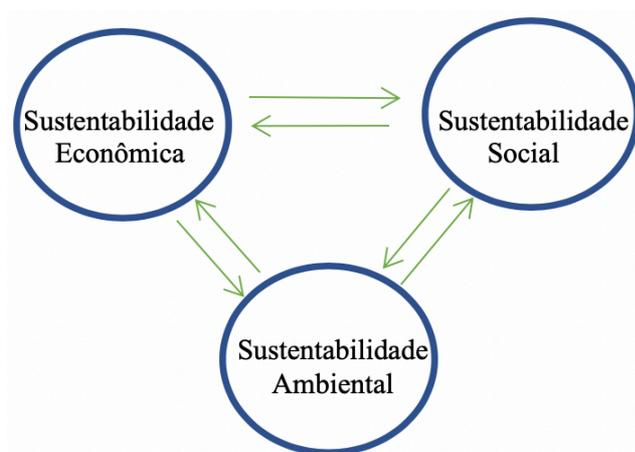


Figura 2.1.1: Pilares da sustentabilidade (elaborada pelo autor)

2 A TRIBUTAÇÃO E A NOÇÃO DE SUSTENTABILIDADE

A tributação, há muito, se liga com a ideia de sustentabilidade, seja no âmbito econômico, seja no social e, mais recentemente, no que concerne à melhoria e à proteção do meio ambiente. Assim, a sustentabilidade fiscal do Estado tributante e a suportabilidade fiscal do Estado pelos cidadãos contribuintes dependem das políticas fiscais adotadas. Com efeito, a sustentabilidade social também depende em grande medida do suporte financeiro de que o Estado dispõe, proveniente dos tributos, sobretudo os impostos.

Por sua vez, a sustentabilidade ambiental, conforme vimos no decorrer deste trabalho, tem sido buscada com o auxílio de diversos meios provenientes das mais variadas

²⁹⁶ Nesse sentido, v. Scaff, Fernando Facury. Equilíbrio orçamentário, sustentabilidade financeira e justiça intergeracional. Boletim de Ciências Econômicas, n.º 57. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2014, p. 3179-3202.

fontes, inclusive o direito dos tributos, o que se opera pelos tributos ambientais e pelos benefícios fiscais ambientais.

Assim, intentamos analisar de que maneira a utilização dos instrumentos tributários pode contribuir para a sustentabilidade, considerando-a do ponto de vista do tripé acima mencionado, tendo em vista a sustentabilidade financeira do Estado fiscal, a suportabilidade fiscal do Estado pelos contribuintes, bem como a sua possível contribuição para a sustentabilidade ambiental ou ecológica.

2.1 A sustentabilidade fiscal do Estado

Partindo de uma perspectiva mais ampla, podemos perceber que a sustentabilidade do Estado, no quadro de uma economia de mercado, ou seja, do Estado fiscal, deve ser considerada com base no tripé ao norte apontado, isto é, a sustentabilidade econômica, social e ambiental e, sobretudo, deve ser compatível com a manutenção dos direitos fundamentais dos cidadãos, viabilizando a coexistência e a conciliação desses direitos. Uma análise que pretenda se pautar nessa compreensão deve partir de algumas premissas fundamentais, tais como as que esboçamos a seguir.

A primeira é a de que vivemos em um Estado fiscal, o que equivale dizer um Estado dependente financeiramente das receitas provenientes essencialmente dos impostos e, como nós vivemos em uma economia de mercado, a arrecadação fiscal depende fundamentalmente dos resultados do desempenho dos agentes econômicos. Consequentemente, o desenvolvimento econômico é essencial para sustentabilidade financeira do Estado. Porém, tanto esta, quanto aquele, dependem de uma tributação adequada, o que implica dizer que a tributação não pode ser irrisória porque a arrecadação de receitas será insuficiente para cobrir as despesas públicas, nem exacerbada a ponto de asfixiar a própria economia.

A segunda se refere ao fato de que a realização dos direitos básicos dos cidadãos, especialmente aqueles que possuem menor poder aquisitivo, depende da atuação do Estado. Esta, por sua vez, carece dos investimentos que serão em maior ou menor escala, dependendo do grau da arrecadação de receitas públicas. O crescimento econômico de um país, de início, inevitavelmente implica impactos no meio ambiente, tanto pela exploração dos recursos naturais, quanto pelas emissões poluentes. Entretanto, o não desenvolvimento econômico também pode não ser salutar para a proteção ambiental. Pois há quem entenda que a pobreza

é uma das maiores causas da degradação e poluição do meio ambiente²⁹⁷. Mas, há também entendimento de que a pegada ecológica dos mais ricos é muito maior que a dos pobres.²⁹⁸

Todas as atividades socioeconômicas influenciam o meio ambiente²⁹⁹, isto é inegável. Contudo, tais atividades são fundamentais para assegurar pelo menos o nível mínimo imprescindível de dignidade humana a todas as pessoas. Por outro lado, não se pode negar que a sustentabilidade financeira pode contribuir, sobremaneira, tanto para a sustentabilidade social quanto para a ambiental, de tal forma que se estabelece uma certa “dependência recíproca entre as finanças e o ambiente”³⁰⁰. Com efeito, a busca pela sustentabilidade socioambiental, conquanto possa se valer de meios de diversas naturezas, encontra nos instrumentos econômicos e financeiros aliados da mais significativa importância, na medida em que pode se suceder tanto pela via das receitas públicas, como das despesas públicas.³⁰¹

Assim, dada a sua relevância, passamos a focar na sustentabilidade financeira do Estado fiscal, assentada na capacidade de as pessoas pagarem os tributos e na competência do Estado para cobrá-los atualmente e futuramente³⁰². No quadro do Estado liberal, o princípio da legalidade fiscal controlava “a despesa pública, limitando-a ao montante das receitas provenientes dos impostos”. Nesse contexto, “a sustentabilidade financeira do Estado se equiparava à sustentabilidade fiscal”. Todavia, essa realidade se alterou completamente com o advento do Estado social.³⁰³

Desde que as finanças públicas foram se tornando funcionais, com o aumento das despesas sociais, a elevação da carga tributária, a expansão do crédito público, enfim, com o surgimento do Estado social, o controle das despesas públicas, que era exercido com certa efetividade pelo parlamento no Estado liberal, foi diminuindo significativamente³⁰⁴. Isto decorreu basicamente de duas situações: a primeira é que, no Estado liberal, se defende um

²⁹⁷ Cf. Miller, G. Tyler, 1931. *Ciência ambiental*. Tradução All Tasks. Revisão técnica Welington Braz Carvalho Delitti. São Paulo: Cengage Learning, 2011, p. 483 e ss.

²⁹⁸ Chegando, nos EUA, aos 12 hectares *per capita*, ou seja, 425% a média mundial. Assim, em termos de impacto sobre o planeta, cada americano equivale a cerca de dez africanos ou asiáticos. Cf. Gonçalves, Carlos Walter Porto (1949). *O desafio ambiental*. Organizador Emir Sader. 3. ed. Rio de Janeiro: Record, 2012, p. 84.

²⁹⁹ Cf. Ribeiro, 2016, p.11.

³⁰⁰ Nabais; Silva, 2011, p. 25.

³⁰¹ *Ibidem*, p. 25-26.

³⁰² De acordo com *Ibidem*, p. 27.

³⁰³ Cf. *Ibidem*, p. 28-29.

³⁰⁴ Cf. *Ibidem*, p. 29.

Estado mínimo, no qual as despesas sociais não são prioridades e os empréstimos públicos se limitam a investimentos capazes de dar retorno em receitas fiscais futuras.

A segunda situação se liga ao fato de que, com o Estado social, as despesas sociais passaram a ser priorizadas, exigindo um grande volume de receitas públicas para cobri-las, por via de consequência, implicando no aumento contínuo da carga tributária e no alargamento dos créditos públicos para além dos investimentos com intuito de retorno em receitas fiscais. O aumento desenfreado da carga tributária pode asfixiar a economia, por sua vez, o recurso indiscriminado aos créditos públicos foge ao controle parlamentar. Ambos os casos podem levar à insustentabilidade fiscal do Estado.

Em países como Brasil e Portugal, os quais foram acometidos recentemente pela crise econômica, as medidas que são apontadas para se buscar o reequilíbrio das contas públicas passam pelo aumento das receitas e pelos cortes nas despesas públicas. Ambos são de difícil efetivação, uma vez que suas cargas tributárias já beiram o insuportável e a maioria de suas despesas públicas são extremamente rígidas³⁰⁵. Assim, em uma situação de “emergência econômico-financeira”, os elevados custos que decorrem dos riscos que essa situação envolve não podem ser imputados apenas aos contribuintes, mas “partilhado por todos enquanto membros da comunidade”.³⁰⁶

Nos países desenvolvidos, a contenção do aumento continuado da carga tributária passou a ser reivindicada pelas vias jurídica e política. Na primeira, pela inserção de limites à tributação e às despesas públicas nos textos legais. Na segunda, pela apresentação de programas dos candidatos aos governos desses países com propostas de diminuição e limitação dos impostos. As duas situações se verificaram no Brasil recentemente, tendo sido aprovada uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC n.º 241/2016), gerando a Emenda Constitucional n.º 95/2016, que congelou os gastos públicos, inclusive com saúde e educação, pelos 20 anos subsequentes.

Além disso, o governo atual do Brasil foi eleito com o discurso de diminuir a carga tributária do país, o problema é que o Brasil ainda está longe de ser um país desenvolvido para se falar em reduzir as despesas sociais, e apresenta uma receita fiscal que tem se revelado insuficiente para cobrir as despesas públicas. Com isso, fica fácil falar em reduzir a carga tributária, mas difícil de por em prática. Assim, o discurso dos governistas, que era

³⁰⁵ Cf. Nabais; Silva, 2011, p. 32.

³⁰⁶ Cf. *Ibidem*, p. 34.

de diminuir a tributação, passou a ser no sentido de tributar menos a renda e mais o consumo. O que pode ser perigoso para a sustentabilidade social, considerando-se que a maioria da população é de baixa renda e gasta quase tudo o que ganha com o consumo, conseqüentemente, com tributos.

Portanto, havemos de compreender que a sustentabilidade financeira do Estado fiscal também passa pela retomada do controle pelo Poder Parlamentar em relação ao recurso aos créditos públicos, que precisam ser canalizados prioritariamente para investimentos que possam proporcionar futuras receitas públicas. O uso desses créditos deve ter por base a capacidade de as gerações presentes e futuras suportarem as despesas públicas, ou seja, pagarem tributos. Não se pode mais admitir o uso desenfreado do “poder de gastar” pelos gestores públicos, tampouco o recurso a mecanismos ou manobras para se gastar o que ainda não se ganhou, vulgarmente conhecidos como “pedaladas fiscais”, deixando as contas, ao fim e ao cabo, para os contribuintes pagarem.

2.2 A suportabilidade fiscal do Estado

Os contribuintes são essenciais para a sustentabilidade fiscal do Estado, pois, no final das contas, são eles que suportam a carga tributária do país. Desta forma, a exemplo do que ocorre na construção de um edifício, em que é extremamente importante considerar a capacidade de os seus pilares suportarem a carga que se ergue sobre eles, bem como a adequada distribuição dessa carga sobre os mesmos, sob pena do risco de o edifício inteiro desabar. Nessa mesma linha de raciocínio, a suportabilidade fiscal do Estado, ou seja, vista do prisma do contribuinte, deve levar em consideração a adequada distribuição da tributação entre os diversos grupos de contribuintes e o seu grau de suportabilidade.

Partindo dessas premissas, o primeiro ponto que temos a analisar se refere à distribuição da carga fiscal e às obrigações acessórias das obrigações tributárias entre os contribuintes. O que tem se revelado como uma das questões centrais no que concerne à suportabilidade fiscal do Estado pelos contribuintes, na medida em que estes vêm sendo divididos em dois grupos a suportarem tais encargos, configurando-se enorme disparidade entre eles. O primeiro grupo é formado basicamente pelos “trabalhadores dependentes” e o segundo, por “trabalhadores independentes e empresas”.³⁰⁷

³⁰⁷ Nabais; Silva, 2011, p. 37.

A análise desses dois grupos, perspectivados como dois pilares na ilustração da construção do edifício acima referida, revela que a carga sobreposta ao primeiro acaba sendo muito pesada, ao passo que a do segundo é aliviada, na medida em que o primeiro grupo paga “os impostos estabelecidos pelo parlamento nos termos constitucionais, designadamente com base numa ideia de igualdade aferida pela capacidade contributiva”³⁰⁸, enquanto o segundo grupo é favorecido por regimes fiscais postos a sua escolha ou modelados a seu favor, possibilitando-lhe pagar menos tributos que o primeiro grupo.³⁰⁹

Tal situação decorre basicamente da capacidade que o grupo de contribuintes privilegiados tem de influenciar a legislação tributária a seu favor, de ter acesso ao planeamento tributário e, mesmo, de fugir com êxito ao pagamento de impostos, pesando sobre o outro grupo uma sobrecarga fiscal que acumula os tributos que é obrigado a pagar por si e pelos outros que conseguem escapar do pagamento de uma parte significativa do montante que deveriam pagar. O que se agrava quando se leva em consideração a onerosidade que o cumprimento das obrigações acessórias e a dificuldade de acesso à justiça nas relações tributárias implicam para os contribuintes desfavorecidos.³¹⁰

O segundo ponto importante para a análise do assunto em epígrafe se liga com a multiplicação de tributos, a exemplo das taxas utilizadas para regulação econômica, que não raramente são verdadeiros impostos disfarçados de taxas, e dos tributos ambientais. A proliferação desses tributos tem representado um significativo sobrepeso da carga tributária sobre os contribuintes, tendo como um dos principais alvos setores estratégicos essenciais para a população e para a economia do país, como é o caso do setor dos transportes. Tal situação leva a questionar sobre o que se vem denominando “duplicação do Estado fiscal”.³¹¹

Isso significa, em outras palavras, dobrar o peso estatal a ser suportado financeiramente pelos contribuintes, apesar de estes continuarem a se beneficiar de um único Estado³¹². Ademais, a conversão dessa sobrecarga tributária em direitos sociais, tais como saúde, educação, saneamento básico, transporte público, segurança pública e outros, no caso do Brasil, ainda se apresenta muito aquém do desejável.

Assim, é indispensável que haja um eficaz “combate à proliferação de regimes de favor, ao planeamento fiscal abusivo e à evasão fiscal”, bem como à oneração exagerada aos

³⁰⁸ Nabais; Silva, 2011, p. 37.

³⁰⁹ *Ibidem*.

³¹⁰ *Ibidem*, p. 38.

³¹¹ *Ibidem*, p. 40.

³¹² *Ibidem*.

micros e pequenos empreendimentos no que concerne ao cumprimento de suas obrigações acessórias³¹³, sob pena de regresso a uma inaceitável estratificação social dos contribuintes e, o que é pior, de uma insuportabilidade fiscal do Estado pelos contribuintes. De outro lado, se a realidade atual exige o recurso a novos tributos, por exemplo, em relação ao domínio socioeconômico e à proteção do meio ambiente, que isso ocorra de forma transparente para a comunidade e que esta possa se beneficiar efetivamente dessas medidas.

2.3 A sustentabilidade ecológica pela via tributária

A questão central deste trabalho é saber de que maneira o direito dos tributos pode contribuir para a melhoria e a preservação do meio ambiente. Neste ponto, outra questão fundamental se acresce: como isto pode se suceder de modo sustentável? Em outras palavras, aqui buscamos saber como o direito dos tributos pode contribuir para a sustentabilidade ecológica no quadro mais amplo de um desenvolvimento sustentável.

Antes de tudo, convém lembrar que a via tributária não é a única da qual o Poder Público se possa valer com o objetivo de preservação ambiental, conquanto esta venha se mostrando como uma das mais eficientes para o alcance desse desiderato. Também é importante destacar que a busca por esse propósito deve se suceder de modo a assegurar a sustentabilidade nas suas diversos vertentes, o que equivale dizer que a sustentabilidade ambiental na atualidade precisa coexistir com a sustentabilidade econômica e a sustentabilidade social. Eis um dos maiores desafios dos nossos tempos.

Assim, no que concerne mais especificamente à sustentabilidade ambiental pela via tributária, vale ressaltar que esta é buscada com a utilização dos instrumentos tributários, ou seja, os tributos ambientais e os benefícios fiscais ambientais, na medida em que pode decorrer tanto da oneração das atividades poluidoras ou degradadoras do meio ambiente, quanto da desoneração fiscal daquelas que o preservam.

2.3.1 Sustentabilidade ecológica no domínio dos tributos ambientais

Os tributos ambientais, sem a menor sombra de dúvida, são eficazes instrumentos para se alcançar a sustentabilidade ambiental. Porém, sua utilização deve ser feita de maneira

³¹³ Nabais; Silva, 2011, p. 38-39.

adequada, sob pena de por em risco outras vertentes da sustentabilidade e, por via reflexiva, comprometer a própria sustentabilidade ecológica, especialmente no âmbito local. Essa utilização adequada dos tributos com finalidades ambientais envolve diversos fatores e circunstâncias, cuja maioria já foi apresentada nos capítulos anteriores, contudo serão aqui reportados para embasar esta análise.

Assim, os tributos podem colaborar significativamente para a sustentabilidade ecológica. Porém, são relativamente poucos os tributos ambientais verdadeiros. O que predomina são os clássicos tributos nos quais são inseridos elementos ecológicos, em regra, quantitativos. Neste ponto, há duas importantes situações. A primeira é que não pode haver uma substituição massiva dos clássicos tributos fiscais pelos verdadeiros tributos ambientais, uma vez que, sendo alcançado um alto nível da eficiência ecológica buscada por estes, o montante da arrecadação diminuirá e colocará em risco a sustentabilidade fiscal do Estado.³¹⁴

A segunda situação é que os elementos ecológicos inseridos nos falsos tributos ambientais não podem ser exagerados, uma vez que isso pode provocar a insuportabilidade fiscal do Estado pelos contribuintes. Ressaltando que esse risco pode decorrer também do que se vem denominando “duplicação do Estado fiscal”, o que equivale dizer a acumulação do já conhecido e socialmente aceito Estado fiscal com outro, ainda meio camuflado, o “Estado taxador”, que emerge da proliferação desenfreada de alguns tributos, geralmente na modalidade de taxa, entre os quais, os de caráter ambiental.³¹⁵

A eficiência da contribuição do sistema fiscal para a sustentabilidade ambiental depende em grande parte do tipo do tributo escolhido para operar com esse objetivo. Assim, embora os tributos bilaterais se mostrem mais propícios para a aplicação do princípio do poluidor-pagador, de modo que os poluidores internalizem as externalidades negativas que provocam, as dificuldades para localizar ou identificar tais poluidores e para quantificar os custos ambientais, tornam a sua utilização – com o rigor exigido pela proporcionalidade entre a taxa e a sua contraprestação específica – praticamente inviável.

Portanto, tal propósito é buscado essencialmente através dos tributos unilaterais ou impostos. Essa é uma solução que apresenta alguns problemas, tais como: 1) rateia os custos

³¹⁴ “De fato, quanto maior for a observância da norma direcionadora, menor será a receita do tributo, de forma que se determinada conduta for seguida de forma constante pelo destinatário, o tributo poderá inclusive ficar com zero de receita (*Nullaufkommen*), o que, para alguns, seria o tributo indutor ideal”. Pimenta, 2018, p. 48.

³¹⁵ Cf. Nabais; Silva, 2011, p. 40.

da poluição entre os membros da comunidade em geral, independentemente de serem ou não os seus verdadeiros responsáveis; 2) tem por base, ao fim e ao cabo, o princípio da capacidade contributiva, conquanto possa levar em conta o princípio do poluidor-pagador e 3) acaba se limitando aos danos ambientais que já foram causados, não tendo um caráter efetivamente preventivo, que seria o desejável. Porém, para além das onerações, a política de proteção ambiental também pode se valer das desonerações ou benefícios fiscais.

2.3.2 Sustentabilidade ecológica e os benefícios fiscais ambientais

Os instrumentos tributários que mais têm sido colocados em prática, revelando-se coerentes com o propósito de melhorar e proteger o meio ambiente, são os benefícios fiscais. Embora não se possa afirmar que tais instrumentos estejam livres dos supracitados problemas referentes aos tributos ambientais, compreende-se que os benefícios fiscais têm a possibilidade de, pelo menos, mitigar os mencionados problemas, na medida em que podem assumir um caráter preventivo. Em todo caso, é importante ter a consciência de que, caso a utilização dos benefícios fiscais não seja feita com base em critérios transparentes e capazes de justificá-los cabalmente, eles também podem se revelar como um grande problema para a sustentabilidade fiscal do Estado, bem como para a sustentabilidade social e ambiental.

Vale ressaltar que, de um lado, os impostos ecológicos redistribuem os custos ambientais onerando todos os membros da comunidade e, de outro lado, as isenções que contemplam os contribuintes destinatários dos benefícios fiscais acabam sendo cobertas pelos demais contribuintes que deles não se beneficiam. Essas isenções geralmente se referem a impostos ambientais e têm por base o princípio da capacidade contributiva. Também convém destacar que os benefícios fiscais podem ser estáticos ou dinâmicos. Esta última espécie, enquanto incentivo ou estímulo a determinadas atitudes ecológicas, se revela particularmente eficiente no que concerne ao caráter preventivo da proteção ambiental.

Analisando mais a fundo essa questão, podemos compreender que as receitas que deixam de ser arrecadadas em razão da concessão de benefícios fiscais ambientais podem ser compensadas, na medida em que o Estado deixará de despender um montante significativo de receitas públicas com a recuperação do meio ambiente ou com a saúde pública que poderiam decorrer dos problemas ambientais evitáveis por meio dos benefícios fiscais. Sem perder de vista a hipótese de que estas despesas poderiam vir a ser superiores

àquelas isenções concedidas, além de outros valores de difícil mensuração econômica, a exemplo dos danos ambientais irreparáveis ou irreversíveis e do bem-estar social.

Parece-nos claro que a grande vantagem dos benefícios fiscais para a sustentabilidade ecológica reside no seu maior potencial preventivo em relação aos impostos ambientais. Assim, os benefícios fiscais dinâmicos, caracterizados pelo seu aspecto incentivador ou estimulante de comportamentos desejáveis, são usufruídos mediante a adoção de atitudes, no caso ecológicas, que podem inclusive proporcionar futuras receitas fiscais, além das melhorias ambientais e sociais. Nesse sentido, a isenção do IPI proporcionada pelo programa brasileiro “Rota 2030” é condicionada a determinadas metas e investimentos a serem realizados pela indústria automobilística.

O maior risco que os benefícios fiscais podem oferecer para a sustentabilidade em suas diversas vertentes, ao nosso ver, parece que se refere ao descumprimento das suas limitações. Aliás, estas são marcantes nesse tipo de instrumento tributário. A começar pelo fato de os benefícios fiscais serem por definição exceção à regra do direito dos tributos, que é a arrecadação de receitas. Para além disso, devem ser utilizados com parcimônia e dentro dos adequados limites tanto na quantidade de benefícios criados, quanto no seu âmbito de atuação e na dilação temporal da sua duração. O que torna imprescindível o controle e a avaliação dos referidos instrumentos tributários.

Nesse sentido, acompanhamos o entendimento do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais em Portugal (GTEBF), ao concluir que os benefícios fiscais são um poderoso instrumento de políticas públicas “que pode ajudar a corrigir falhas de mercado, internalizando externalidades ou equilibrar desigualdades” e que as despesas fiscais são “uma variável importante para a sustentabilidade das finanças públicas”³¹⁶. Por essas razões, os benefícios fiscais devem ser rigorosamente controlados, desde a sua criação, e avaliados no curso de sua implementação, em conformidade com a proposta apresentada no relatório elaborado pelo mencionado Grupo de Trabalho, a qual é sintetizada no esquema explicativo adaptado pelo GTEBF, cuja importância nos motivou a transcrevê-lo a seguir.

³¹⁶ Cf. Oliveira *et al*, 2019, p. 167.

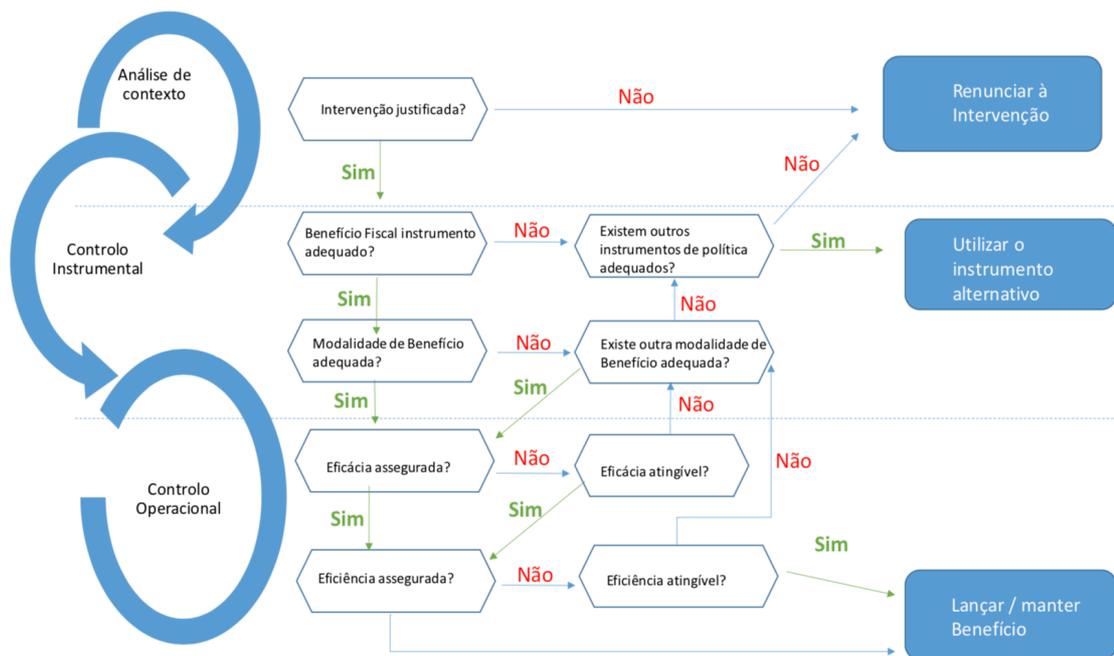


Figura 2.1.2: Esquema de Controle dos Benefícios Fiscais proposto pelo GTEBF em Portugal

Fonte: Oliveira *et al*, 2019, p. 27.

Portanto, os benefícios fiscais devem ser estritamente necessários, justificáveis e adequados às finalidades a que se destinam. Qualquer sistema fiscal que extrapolar na concessão de benefícios fiscais, certamente, estará fadado à insustentabilidade. Mesmo os benefícios fiscais ambientais, aos quais a sociedade tem se mostrado bastante simpática, devem ser utilizados de forma criteriosa, sob pena de porem em causa a própria sustentabilidade ambiental a que almejam.

3 CRITÉRIOS DA TRIBUTAÇÃO EM FACE DA IDEIA DE SUSTENTABILIDADE

Os critérios em que a tributação de um modo geral e a tributação ambiental em especial se baseiam também constituem objeto de nossa análise, buscando compreender até que ponto tais critérios têm se mostrado adequados e coerentes com a ideia de sustentabilidade. Referimo-nos mais precisamente ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio do poluidor-pagador. De igual modo, nosso referencial não se limita à sustentabilidade ecológica, também levamos em consideração a sustentabilidade econômica e a social, imprescindíveis para a sustentabilidade fiscal do Estado.

O princípio da capacidade contributiva é o que norteia a tributação de modo geral, esse princípio é o pressuposto e o critério de medida da generalidade dos tributos³¹⁷. Por sua vez, o princípio do poluidor-pagador é o sustentáculo da proteção ambiental e deve servir como base e critério de medida para os tributos ambientais. Tentar substituir o princípio da capacidade contributiva pelo princípio do poluidor-pagador ou tentar fundi-los pode implicar na deturpação deles e, por via de consequência, sérios problemas ou até mesmo levar à insustentabilidade fiscal do Estado, reduzindo drasticamente os clássicos tributos e a carga fiscal, o que estaria além das condições dos Estados contemporâneos.³¹⁸

Assim, indagamos qual desses dois princípios se mostra como base mais adequada para legitimar, justificar e servir de critério ou medida dos tributos ambientais. Ademais, buscamos averiguar se o critério que se revela mais adequado é o mesmo que se apresenta como o mais viável, na prática, para se alcançar os objetivos extrafiscais de melhorar e proteger o meio ambiente pela via tributária. Para além disso, indagamos a respeito da hipótese de substituição do princípio da capacidade contributiva pelo princípio do poluidor-pagador, ou a fusão ou integração desses dois princípios e as consequências que isso poderia trazer, bem como as suas implicações para a sustentabilidade de modo geral.

3.1 O ideal do princípio do poluidor-pagador e a praticidade do princípio da capacidade contributiva

À maneira do que ocorre em relação à utilização dos tributos bilaterais (taxas) ou unilaterais (impostos), na teoria, o princípio do poluidor-pagador também se revela como o mais adequado para a melhoria e a proteção ambientais, fazendo aqueles que poluem ou degradam o meio ambiente assimilarem as externalidades negativas que provocam. Porém, na prática, há obstáculos que dificultam ou mesmo impossibilitam a aplicação do princípio do poluidor-pagador, de modo que os tributos ambientais acabam tendo como critério ou medida os índices reveladores de capacidade econômica dos agentes que provocam ou que se presumem serem os provocadores dos danos ambientais.³¹⁹

Tais obstáculos, conforme já referimos neste trabalho, por um lado, se ligam com as dificuldades para localizar e individualizar os poluidores, mormente nos casos em que a

³¹⁷ Cf. Nabais, 2010, p. 202.

³¹⁸ Cf. *Ibidem*, p. 203.

³¹⁹ Cf. *Ibidem*, p. 196.

poluição ou degradação do meio ambiente decorre de atividades ou comportamentos de pessoas espalhadas por diversos lugares, havendo situações em que tais atitudes consideradas individualmente não são capazes de causar grandes danos ao ambiente, porém somadas a outras centenas ou milhares de atitudes idênticas se potencializam e se tornam causadoras de graves danos ambientais ou elevados níveis de poluição.

Por outro lado, os mencionados obstáculos se referem às dificuldades para quantificar os tributos ambientais verdadeiros, isto é, aqueles em que o objetivo primordial não é financeiro, ou seja, não é a arrecadação de receitas públicas, e sim extrafiscal. Neste contexto, a aferição tanto dos custos ambientais quanto do valor dos tributos ambientais se torna bastante difícil de ser realizada com base exclusivamente no princípio do poluidor-pagador. Por essa razão, mesmo em se tratando de tributos extrafiscais, os quais, em tese, não dependem do princípio da capacidade contributiva para nada³²⁰, ao fim e ao cabo, acaba-se recorrendo a este princípio clássico dos tributos fiscais, mormente para se apurar a quantificação dos tributos extrafiscais.

A bem da verdade, devemos reconhecer que, no caso dos tributos ambientais verdadeiros, a capacidade contributiva é considerada de uma forma mitigada, mas, ainda assim, não se pode falar em deixá-la totalmente de lado. Logo, não há como se sustentar a substituição do princípio da capacidade contributiva pelo princípio do poluidor-pagador, sequer em sede exclusivamente dos tributos ambientais verdadeiros. Muito menos em relação aos falsos tributos ambientais, que, na verdade, são tributos clássicos ou ordinários aos quais são inseridos elementos ambientais. Portanto, são regidos pelo princípio da capacidade contributiva.

Quanto à hipótese de uma tentativa de fusão entre o princípio da capacidade contributiva com o princípio do poluidor-pagador, por meio da qual os danos ambientais passariam a ser vistos como uma forma de expressão de capacidade econômica, de tal maneira que a capacidade poluidora passaria a integrar a capacidade contributiva. Tal hipótese não se sustenta, porque, em regra, a capacidade poluidora é apenas potencial e isto não se coaduna com a ideia de capacidade contributiva, cuja manifestação ou expressão deve ser real. Ademais, tal situação implicaria em desnaturar ambos os princípios.

Assim, considerando-se que o princípio da capacidade contributiva se encontra na essência do instrumento fiscal, na medida em que este é utilizado para alcançar objetivos

³²⁰ Cf. Nabais, 2010, p. 205.

extrafiscais, no caso a proteção ambiental, não é de causar espanto que o referido princípio entre em rota de colisão com o princípio do poluidor-pagador. Todavia, diante dessa circunstância, deve-se recorrer a um terceiro princípio que tem a aptidão para fazer uma ponderação entre os dois primeiros, referimo-nos ao princípio da proporcionalidade em sentido lato, daí resulta que os tributos ambientais devem ser necessários, adequados e estritamente proporcionais aos propósitos que os qualificam³²¹. Ao que devemos acrescentar, tais tributos devem ser coerentes com a ideia de sustentabilidade em sentido amplo.

3.2 A correlação dos pilares da sustentabilidade com a manutenção de um Estado social, financeira e ecologicamente sustentável

Independentemente de qual seja a vertente da sustentabilidade, se ela for pensada isoladamente, tenderá a colidir com as demais. Assim, não surpreende que haja uma relação tensa entre a sustentabilidade buscada pelo desenvolvimento econômico, a social e a ambiental. Pois, na medida em que se avança no aspecto econômico, é inevitável que haja qualquer repercussão no meio ambiente. Da mesma maneira, quanto mais se tomam medidas para conservar a natureza intacta, maiores tendem a ser os entraves para o desenvolvimento econômico. Por sua vez, o desenvolvimento social, que é fundamental para a dignidade da pessoa humana, não pode ser considerado de uma forma em que o bem-estar humano tenha um custo tão exagerado para os cofres públicos que possa tornar o Estado insustentável, tampouco deve custar deterioração desenfreada do meio ambiente.

Diante desse quadro, a ideia que, ao nosso ver, mais parece se aproximar do desejável está ligada com o que se poderia chamar de desenvolvimento comprometido com a sustentabilidade. Essa ideia de desenvolvimento deve permitir que os países mais pobres também possam crescer economicamente, e não sejam reduzidos a um depósito de pessoas expostas às mais miseráveis condições de vida a pretexto de serem considerados “o pulmão do mundo”. Inevitavelmente, nesse modelo, o desenvolvimento será um pouco mais lento do que aquele que se sucedeu no pós-guerra, na medida em que deverá ser feito de uma maneira mais racional e coerente com a preservação socioambiental.

Portanto, deve haver uma relação mútua entre a sustentabilidade econômica, a social e a ambiental, as quais também precisam ser correlacionadas com a sustentabilidade

³²¹ Cf. Nabais, 2010, p. 205.

econômica e financeira do Estado fiscal, dotando-o de capacidade para se manter como um Estado social que possa assegurar, pelo menos, o mínimo indispensável de bem-estar à sociedade que, no final das contas, lhe dá o suporte financeiro. Essas condições e qualidade de vida devem se protrair no tempo, de modo que às próximas gerações sejam dadas tais oportunidades. Evidentemente, isso dependerá de uma inevitável adaptação da geração atual às mudanças nos mais variados setores que vimos experimentando em uma velocidade cada vez maior, mormente nos grandes centros urbanos, às quais o Estado não fica imune.

Capítulo II

A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO SETOR DOS TRANSPORTES EM FACE DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

1 A IMPORTÂNCIA DOS TRANSPORTES PARA A SOCIEDADE E PARA A ECONOMIA NO ÂMBITO DE UM DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O setor dos transportes parece ser o mais adequado para ilustrar a indispensável correlação das diversas vertentes da sustentabilidade entre si e com a ideia de sustentabilidade fiscal do Estado, seja em uma perspectiva econômica, social ou ecológica. Esse setor também é um dos mais emblemáticos quando nos referimos à utilização dos instrumentos tributários para a melhoria e a defesa do meio ambiente. Trata-se de um setor muito abrangente e complexo, cujo tratamento jamais conseguiríamos esgotar neste trabalho inteiro, muito menos em apenas um capítulo dele. Por essa razão, nos limitaremos aos transportes automotores terrestres e aos seus combustíveis, conquanto possamos fazer algumas referências a outros tipos de transportes ou de energia que eles utilizam.

Os transportes são de fundamental importância para a economia e para a vida em sociedade. Se eles forem afetados, situações caóticas podem ocorrer local, nacional ou internacionalmente. Com efeito, esse setor tem sido objeto de preocupação em diversos países, sobretudo com relação à utilização de combustíveis responsáveis pela emissão de gases poluentes. Isto, segundo alguns estudiosos, é um dos fatores causadores do chamado efeito estufa, que tem sido apontado como o principal responsável por alterações climáticas³²². Algumas medidas têm sido tomadas a esse respeito, entre as quais, o “rodízio” de carros em grandes cidades, a elevação da tributação sobre aqueles que são mais poluentes e a concessão de benefícios fiscais aos mais ecológicos.

Em suma, os transportes desempenham um importante papel para a sociedade, desde os centros urbanos aos mais longínquos recôncavos rurais, funcionando, em uma perspectiva durkheimiana, como o sistema circulatório vital para a economia, na medida em que proporcionam o escoamento da produção e a circulação de mercadorias, e para o direito de ir e vir das pessoas, bem como para gerar o suporte financeiro necessário à existência e

³²² A propósito, v. Antunes, 2006, p. 37 e ss.

ao funcionamento do Estado, embora também sejam responsáveis por indesejáveis externalidades. A respeito das quais algumas medidas vêm sendo adotadas, sobre as quais trataremos mais a frente.

Assim, os transportes constituem um setor estratégico tanto para a economia quanto para a vida em sociedade. Eles são fundamentais para a economia de qualquer país e, conseqüentemente, para a sua sustentabilidade fiscal e ecológica, na medida em que são responsáveis por uma considerável fatia da tributação em geral e um paradigmático exemplo da tributação ambiental. Por isso, as políticas fiscais e ambientais sobre os transportes devem ser cuidadosamente planejadas e coerentes com a ideia de sustentabilidade, uma vez que podem causar impactos que se propagam por todos os setores com eles relacionados, apresentando especificidades sobre as quais pretendemos fazer importantes considerações.

2 O PAPEL DOS TRANSPORTES EM RELAÇÃO À IDEIA DE SUSTENTABILIDADE

A greve dos caminhoneiros ocorrida no Brasil, no final do mês de maio de 2018, serve para se ter uma noção a respeito do papel dos transportes em relação à ideia de sustentabilidade do país inteiro. Milhares de caminhões ficaram parados bloqueando rodovias por todo o país, toneladas de alimentos perecíveis foram estragadas por falta de transportes para escoá-los em tempo hábil. Alimentos, medicamentos e combustíveis começaram a faltar nos supermercados, farmácias, hospitais e postos de venda.

Com a falta de combustíveis, as pessoas não podiam se deslocar de carro, deixando de ir para o trabalho ou para a escola e as que podiam, iam de bicicleta ou a pé. As prateleiras dos supermercados foram ficando vazias e os preços dos alimentos começaram a subir meteoricamente do dia pra noite. Alguns produtos, como combustíveis, começaram a ser vendidos clandestinamente a preços exorbitantes. Aos poucos se instalava um caos.

O setor dos transportes é, indubitavelmente, um dos mais importantes para a sustentabilidade de qualquer país, sobretudo quando tem as dimensões do Brasil, seja na vertente econômica, na social ou mesmo na ecológica. Os transportes já não se limitam a auxiliar as pessoas na realização de seu direito de ir e vir, eles se tornaram imprescindíveis para o escoamento da produção e a geração de riqueza, bem como para as pessoas terem acesso a diversos produtos e serviços, enfim, para a realização de diversos direitos sociais

como a saúde, a educação, o trabalho, a assistência social e outros, apesar das externalidades negativas que geram ao meio ambiente.

Portanto, pode-se afirmar que o setor dos transportes é estratégico tanto para o desenvolvimento social, ambiental, cultural, político, tecnológico e, sobretudo, para o desenvolvimento econômico, seja em nível local, nacional e internacional. Por isso, os veículos, as fontes energéticas de que se utilizam e a infraestrutura de que necessitam devem ser constantemente aprimorados, para que sejam cada vez mais eficientes, seguros e amigos do meio ambiente.

2.1 Os transportes como motor da economia e a economia de mercado como fonte de tributos

Os transportes constituem um setor da atividade econômica de fundamental importância para as economias que já são desenvolvidas atualmente³²³ e, ao mesmo tempo, é uma das condições indispensáveis para aquelas economias que almejam alcançar melhores níveis de desenvolvimento. Aliás, em nossos dias, é difícil de se pensar em desenvolvimento sem ter em mente a importância do setor dos transportes. Nesse contexto, indaga-se: o que seria da economia de mercado sem as empresas e o que seria das empresas sem os transportes? Os transportes são essenciais durante toda a cadeia produtiva, passando pelo escoamento da produção, indo até a entrega dos bens ou serviços para o consumo final.

Conforme já mencionamos, neste trabalho focaremos no aspecto ambiental dos tributos e dos benefícios fiscais referentes aos transportes automotores rodoviários e aos combustíveis por eles utilizados. Porém, para se ter uma ideia da complexidade e da relevância desse setor, que se ramifica por praticamente todas as atividades econômicas, sendo ele mesmo uma dessas atividades da mais elevada importância, observamos que, quanto aos meios de transporte e às infraestruturas que demanda, o transporte pode ser: terrestre – rodoviário ou ferroviário, marítimo e aéreo; quanto ao objeto de transporte, pode ser: de pessoa ou de mercadoria; quanto ao raio de ação, pode ser: local – inclusive urbano, regional, inter-regional, nacional e internacional; quanto ao seu objeto ou regime jurídico, pode ser: coletivo ou individual, público ou privado.³²⁴

³²³ Cf. Nabais, José Casalta. Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo. Coimbra: Almedina, 2019, p. 8.

³²⁴ Cf. *Ibidem*.

Dessa forma, podemos ter uma noção da abrangência desse setor e da sua relevância para a arrecadação de receitas para fazer face às despesas públicas, através dos diversos tributos que recaem sobre os serviços de transporte, a utilização da malha viária, dos portos e aeroportos, enfim, de toda a infraestrutura que utilizam e, ainda, sobre a renda gerada pelos serviços de transporte, sobre os próprios veículos, desde a sua fabricação, venda e circulação, sobre os combustíveis que consomem, etc. Daí já se pode ter uma base do quão importantes são para uma economia de mercado como a que estamos inseridos e, conseqüentemente, como fonte de receitas tributárias, essenciais para a sustentabilidade fiscal do Estado.

Convém ainda destacar que os serviços de transporte, não raramente, são prestados por empresas, que são a base da arrecadação fiscal dos Estados modernos³²⁵. Vale ressaltar que as empresas correspondem aos agentes econômicos ou instrumentos que dão suporte ao funcionamento de uma economia de mercado, característica de um Estado fiscal³²⁶. Nas palavras de Jorge Manuel Coutinho de Abreu, as empresas são, na verdade, um “fenômeno da vida económica e social”, elas aparecem ao direito como “produto da vida”, portanto delas o direito deve se ocupar³²⁷, porque esse tal fenômeno socioeconômico exerce influência sobre a sociedade, ao meio ambiente, enfim, sobre a vida em geral.

Portanto, são inegáveis todos esses benefícios dos transportes para a economia e a mobilidade, tornando-se essenciais para a vida em sociedade. Todavia, eles geram custos ambientais, os quais não têm sido nem um pouco ignorados, sobretudo no que concerne à tributação que recai sobre esse importante setor.

2.2 Custos ambientais dos transportes e a busca por alternativas ecológicas

Os transportes devem ser eficazes e eficientes. Porém, por trás dessas duas palavras há desafios que a ciência, a tecnologia e a engenhosidade humana vêm tentando superar incessantemente, sobretudo nos últimos anos. Para se entender melhor os problemas relacionados com os custos dos transportes, é importante analisar as circunstâncias que giram em torno destes, ou seja, é necessário analisar os diversos tipos de transporte, a infraestrutura e as fontes energéticas de que necessitam, uma vez que o nível ou a qualidade

³²⁵ Cf. Nabais, José Casalta. Introdução ao direito fiscal das empresas. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 11 e ss.

³²⁶ *Ibidem*, p. 16.

³²⁷ Abreu, Jorge Manuel Coutinho de. Da empresarialidade: as empresas no direito. Coimbra: Almedina, 1996, p.10.

dos serviços de transporte, bem como os seus custos estão diretamente ligados com essas variáveis.

Também é preciso ter em mente que os custos dos transportes não são apenas financeiros, mas também sociais e ambientais, estes últimos têm ganhado grande destaque ultimamente. Dependendo do tipo de transporte, esses custos podem ser maiores ou menores. Assim, os transportes aquaviários podem ser bem mais em conta do que os aéreos, porém estes são muito mais eficazes com relação ao tempo que demandam para serem realizados do que aqueles. De outro lado, os transportes ferroviários demonstram ser muito mais eficientes do que os rodoviários do ponto de vista ambiental, embora suas instalações demandem um investimento financeiro bem maior do que as dos primeiros.

Em razão da necessidade dos recortes a que já nos referimos neste trabalho, focaremos nos transportes rodoviários, ou como vêm sendo denominados mais recentemente “modal rodoviário”, e nos combustíveis por eles utilizados, especialmente no que concerne aos seus custos ambientais. Esse é o tipo de transporte mais utilizado no Brasil e um dos que mais geram externalidades negativas, o que também justifica o fato de serem aqui estudados. Daremos enfoque o quanto possível à realidade brasileira, dado que as suas especificidades se ligam com os principais objetivos que norteiam este estudo. No que concerne especificamente aos custos ambientais dos transportes e dos combustíveis, nosso foco de maior interesse se liga com as implicações tributárias a eles relacionadas.

Assim, os principais custos ambientais provenientes do tipo de transporte de que decidimos tratar decorrem principalmente dos resíduos poluentes que os próprios veículos produzem e, sobretudo, das emissões de gases e partículas poluentes gerados pelos combustíveis que consomem, na maioria derivados de petróleo, que “têm uma forte incidência sobre o meio ambiente e a saúde humana”³²⁸. As emissões de gases poluentes que provêm principalmente das atividades industriais e da queima de combustíveis pelos veículos provocam a contaminação da atmosfera.

Para se ter uma ideia da gravidade desse problema, a “cada ano na Europa a contaminação atmosférica é responsável por mais de 400.000 mortes prematuras e contribuem para o incremento de enfermidades respiratórias e cardiovasculares”³²⁹. Para

³²⁸ Cf. Ventosa, Ignasi Puig. *La efectividad de los impuestos sobre la contaminación atmosférica en España*. Papeles de Trabajo 4/2018: Instituto de Estudios Fiscales, 2018. Disponível em: <http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/2018_04.pdf>. Acesso em: 11/03/2019, p. 4.

³²⁹ *Ibidem*, p. 49.

combater esse mal, diversas medidas têm sido adotadas na Europa e por toda parte do planeta, entre as quais, os impostos sobre as emissões de diversas substâncias contaminantes, conforme se vê na tabela de gases atmosféricos e partículas considerados nos impostos dos Estados Membros da União Europeia sobre a contaminação atmosférica, transcrita a seguir.

Tabela 02: Gases atmosféricos e partículas considerados nos impostos dos Estados Membros da União Europeia sobre a contaminação atmosférica (2018)

	CO2	SO2	SOX	NO2	NOx	Cd	COP	COV	PM	COT	NH3
Alemania	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Austria	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Bélgica	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Bulgaria	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Chipre	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Croacia	■	□	■	□	■	□	□	□	□	□	□
Dinamarca	■	□	■	□	■	□	□	□	□	□	□
Eslovaquia	■	■	■	■	■	□	□	□	□	□	□
Eslovenia	■	□	□	□	□	□	□	■	□	□	□
España*	■	□	■	□	■	□	□	■	■	■	■
Estonia	■	□	■	□	■	□	□	□	□	□	□
Finlandia	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Francia	■	□	■	□	■	□	□	□	□	□	□
Grecia	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Hungria	■	□	■	□	■	□	□	□	□	□	□
Irlanda	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Italia	■	□	■	□	■	□	□	□	□	□	□
Letonia	■	■	■	□	■	□	□	□	■	□	□
Lituania	■	■	■	□	■	□	□	□	□	□	□
Luxemburgo	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Malta	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Países Bajos	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Polonia	■	■	■	■	■	□	□	□	□	□	□
Portugal	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
Reino Unido	■	□	□	□	□	□	□	□	□	□	□
República Checa	■	□	■	□	■	□	□	□	■	□	□
Rumania	■	■	■	■	■	■	■	□	■	□	□
Suecia	■	□	■	□	■	□	□	□	□	□	□

Fonte: EEA (2016b): *Environmental taxation and EU environmental policies*.
<https://www.eea.europa.eu/publications/environmental-taxation-and-eu-environmental-policies> (29/10/2018).
 In: Ventosa, 2018, p. 51.

Os problemas ambientais decorrentes dos transportes não se limitam à contaminação atmosférica, mas não cabe aqui um levantamento completo deles. Não obstante, em relação aos transportes rodoviários, faz-se necessário mencionar algumas mudanças que estes têm causado no meio ambiente, seja na abertura de estradas que entrelaçam os territórios, seja na configuração do tecido constituído pelas vias que compõem as cidades. Assim, as tranquilas vielas por onde as pessoas andavam não mais comportariam os carros, que se alastraram pelas cidades, exigindo infraestruturas caríssimas e ocupando

espaços cada vez maiores, v.g., as largas ruas das grandes cidades³³⁰, por onde trafegam milhares de carros diariamente e, ainda assim, causam imensos congestionamentos.³³¹

Na busca de soluções para esse tipo de problema, algumas medidas têm sido adotadas, entre as quais, o “rodízio” de veículos, que consiste na proibição da circulação destes, conforme a terminação de suas placas, em determinados dias da semana, incentivando as pessoas a se deslocarem com familiares ou amigos, nos carros destes, nos dias em que seus veículos estiverem proibidos de circular e vice-versa. Essa medida parece que teve pouco resultado prático, pois obrigou muitas pessoas que possuíam apenas um carro a adquirirem mais um para usá-los em dias alternados. Por outro lado, o surgimento de serviços de transportes alternativos como o UBER, com preços mais acessíveis, parece que tem sido mais bem-sucedido, deixando um pouco de lado as caronas (boleias).

Os sistemas de transporte coletivos, quando bem organizados, facilitam a vida das pessoas, sobretudo nos grandes centros urbanos, a exemplo da cidade de São Paulo, onde o tráfego de carros nas ruas é caótico, lento, violento, inseguro e altamente poluente. Além disso, um único trem (comboio), metrô (metro), bonde ou mesmo ônibus (autocarro) conduz centenas ou, no mínimo, dezenas de pessoas, sendo um único emissor de gases poluentes, caso não seja movido à eletricidade; ao passo que, se cada uma dessas pessoas se deslocasse em seu carro particular (a maioria movida a gasolina ou diesel), as emissões de gases poluentes seriam multiplicadas centenas ou dezenas de vezes.³³²

Assim, a preocupação em diminuir os custos ambientais dos transportes tem mobilizado os diversos ramos do conhecimento e se utilizado dos avanços da ciência e da tecnologia para o desenvolvimento de veículos e das fontes energéticas por eles utilizados, com a máxima eficiência ecológica possível. Daí o surgimento dos biocombustíveis, dos carros elétricos e, embora ainda com uma face futurística, já se fala bastante na utilização de

³³⁰ O que se desdobra em outros problemas como a impermeabilização do solo das cidades, que, aliada à falta de um bom sistema de drenagem das águas pluviais, contribui para as inundações de casas e logradouros, alastrando prejuízos e doenças. Isto sem falar na multiplicação do número de acidentes de trânsito.

³³¹ Assim, “as cidades se tornaram lugares moldados para veículos automotivos, e não para pessoas”. Margit, Andrea; Pinto, Marcia (Coord.). XXV Prêmio Jovem Cientista. Tema: cidades sustentáveis. Caderno do professor. Rio de Janeiro: Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), Gerdal, GE e Fundação Roberto Marinho, 2011, p. 92.

³³² O problema é que “as maiores cidades brasileiras foram assim adaptadas para o uso eficiente do automóvel – cuja frota cresceu enormemente e segue crescendo – por meio da ampliação do seu sistema viário e da aplicação de técnicas de engenharia de tráfego. A fluidez sempre foi vista como sinônimo de eficiência, sem se considerar o número de pessoas transportadas e o custo do transporte individual para a cidade (custo ambiental, econômico, e o tempo gasto no transporte)”. Margit; Pinto, 2011, p. 91.

*drones*³³³ para transportar e entregar mercadorias. As inúmeras propostas apresentadas não param por aí, antes eram as bicicletas que eram disponibilizadas, sobretudo para os turistas, em diversas cidades; agora, o que mais se vê são os patinetes elétricos espalhados por todos os lados em algumas cidades. Esses são apenas alguns exemplos e não cabem aqui esgotá-los, pois o nosso foco principal é o tratamento que se tem dado pela via tributária para estimular atitudes ecológicas e desestimular as que agridem o meio ambiente.

3 INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS APLICADOS AOS VEÍCULOS E COMBUSTÍVEIS COM OBJETIVOS ECOLÓGICOS

Os transportes constituem um setor da mais elevada importância para a sustentabilidade fiscal do Estado, uma vez que eles são fundamentais para as diversas atividades responsáveis pela maior parte da arrecadação das receitas fiscais. Se for considerado em toda a sua amplitude e complexidade, veremos que o setor dos transportes é responsável por uma parte muito significativa de toda a receita fiscal da maioria dos Estados. Porém, em razão do recorte que foi necessário fazermos neste estudo, focalizando nos transportes rodoviários, nas fontes energéticas e nas infraestruturas de que se utilizam, também teremos que conduzir nossa análise tributária dando enfoque prioritariamente aos instrumentos tributários com estes relacionados.

Ainda assim, são diversos os tributos que recaem sobre os veículos e os combustíveis, os quais visam fundamentalmente à arrecadação de receitas para custear as despesas do Estado e de suas instituições. Entretanto, neste setor, os tributos, mesmo aqueles com caráter essencialmente fiscal, são influenciados pelos objetivos de melhoria e proteção ambientais, constituindo-se em um componente que onera fiscalmente os casos considerados mais danosos ao meio ambiente. Assim, conquanto sejam os falsos tributos ambientais que preponderam nesse setor, isto não retira a importância e a eficiência com que tais instrumentos têm sido utilizados para alcançar tal desiderato.

Por sua vez, os benefícios fiscais, conforme já vimos observando ao longo deste trabalho, têm se revelado como os instrumentos tributários mais consentâneos com o propósito de melhorar e proteger o meio ambiente. Essa é uma realidade que também se constata em relação aos veículos e às fontes energéticas de que eles necessitam para o seu

³³³ Ou seja, veículos aéreos não tripulados (VANT) ou veículos aéreos remotamente pilotados (VARP).

funcionamento, visando desonerar fiscalmente as situações que se revelam mais amigas do meio ambiente, estimulando o avanço tecnológico e a conscientização social nesse sentido.

Todavia, vale ressaltar que a proliferação desenfreada de tributos, bem como de benefícios fiscais, não se justifica no sistema tributário em geral e menos ainda no setor dos transportes, ainda que fundados em um interesse público dos mais relevantes, que é a proteção ambiental, na medida em que isso possa colocar em risco a sustentabilidade de um setor que possui tamanha importância e a própria sustentabilidade fiscal do Estado.³³⁴

3.1 Os tributos sobre os veículos e combustíveis com implicações ambientais

O setor dos transportes constitui um amplo objeto de tributação composto pela prestação de serviços e pelos “próprios meios de transportes enquanto veículos que se apresentem quer como bens de consumo duradouro, quer como meios afectos à actividade de produção das empresas”³³⁵. A incidência dos tributos, principalmente os impostos, não se restringe às atividades transportadoras e aos meios de transporte, que constituem objetos diretos ou imediatos da tributação que recai sobre esse setor. Tal tributação se estende para as infraestruturas, como as autoestradas e os parques de estacionamento, que são notadamente objetos de tributação bilateral, bem como aos combustíveis, que constituem uma realidade particularmente exposta à tributação de consumo.³³⁶

Assim, as atividades de transporte, quando se concretizam como geradoras de lucro, são tributadas por imposto sobre a renda, em Portugal, pelo Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou pelo Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC); no Brasil, pelo Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) ou pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Ademais, como prestações de serviços, são tributadas, em Portugal, pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e, no Brasil, pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ou pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), além de estarem sujeitas à cobrança relativa ao Programa de Integração Social (PIS) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

³³⁴ A esse respeito, v. Silva, Suzana Tavares da. Sustentabilidade e solidariedade no financiamento do bem-estar: o fim das “boleias”? In: Estudos de homenagem ao Professor Doutor Jorge Miranda. Marcelo Rebelo de Sousa, *et al* (Org.). Vol. V, Coimbra Editora. Lisboa: Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2012, pp. 819-842.

³³⁵ Cf. Nabais, 2019, p. 8-9.

³³⁶ Cf. *Ibidem*, p. 9.

Todavia, neste estudo, daremos enfoque aos tributos específicos aos quais os veículos automotores rodoviários se sujeitam, bem como os combustíveis e as infraestruturas por eles utilizados. Assim, em Portugal, há o Imposto sobre Veículos (ISV) e o Imposto Único de Circulação (IUC), além da “tributação autónoma em IRS e IRC incidentes sobre as despesas com alguns veículos”³³⁷. No Brasil, temos o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), além da taxa cobrada pelos Departamentos de Trânsito (DETRAN), órgão do Poder Executivo Estadual, em razão dos serviços de licenciamento anual e emissão do Certificado de Registro de Licenciamento de Veículos (CRLV).

Ainda é minúsculo o nosso percentual de veículos automotores que utilizam fontes energéticas diversas daquelas derivadas de petróleo. Este tipo de combustível tem sido alvo de pesada tributação, cuja legitimação se sustenta também em fundamentos ambientais, em razão da esgotabilidade de sua matéria-prima e do considerável nível de poluição que provoca. Assim, em Portugal, tais combustíveis estão sujeitos de maneira específica ao Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP). No Brasil, recai sobre eles de forma específica a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Combustíveis).

A emissão de gases poluentes pelos veículos está diretamente ligada com o tipo dos combustíveis por eles utilizados, cuja elevada carga tributária decorre em parte do cariz ambiental dos tributos que incidem sobre estes. Tal tributação leva em conta tanto a capacidade de lançamento de gases e partículas poluentes na atmosfera, quanto as matérias-primas daqueles, as quais podem ser renováveis, no caso dos biocombustíveis; ou não renováveis, no caso dos derivados de petróleo. Assim, por serem mais amigos do ambiente, os primeiros são objetos de benefícios fiscais e os segundos, menos ecológicos, são agravados fiscalmente.

Atualmente são cobrados os seguintes tributos sobre os combustíveis no Brasil: ICMS, PIS/COFINS e CIDE-Combustíveis³³⁸. Dada a variabilidade de alíquotas do ICMS em razão do território, tal tributação não é uniforme em todo o país. Ademais, varia conforme as matérias-primas de que os combustíveis se originam e, mesmo aos que são derivados de petróleo, há diferenciação de alíquotas para os diversos combustíveis de origem petrolífera. Assim, a tabela a seguir ilustra como tal tributação se configura atualmente.

³³⁷ Cf. Nabais, José Casalta. Apontamentos sobre a tributação dos transportes. Revista de Legislação e de Jurisprudência, n.º 3976, ano 142.º, set. - out./2012. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 38.

³³⁸ Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Programa de Integração Social (PIS). Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

Tabela 03: Os tributos sobre os combustíveis no Brasil (2019).

Tributos	Combustíveis	Gasolina	Diesel	Etanol
ICMS (imposto estadual, varia conforme o Estado da Federação)		de 25% a 34% do valor de pauta	de 12% a 25% do valor de pauta	de 12% a 32% do valor de pauta
PIS/COFINS (tributo federal)		R\$ 0,7925/litro	R\$ 0,3515/litro	R\$ 0,1309/litro para o produtor e R\$ 0,1109/litro para o distribuidor
CIDE (tributo federal)		R\$ 0,1000/litro	R\$ 0,0000/litro	Não incide sobre o etanol

Fonte: <www.fecombustiveis.org.br>. Acesso em: 18/06/2019.

A partir dessa tabela podemos tecer algumas considerações. Porém, antes disso, algumas observações são imprescindíveis: 1) de acordo com o artigo 5º da Lei n.º 10336/2001, as alíquotas da CIDE-Combustíveis são as seguintes: a) gasolina, R\$ 860,00 por m³; b) diesel, R\$ 390,00 por m³; c) querosene de aviação, R\$ 92,10 por m³; d) outros querosenes, R\$ 92,10 por m³; e) óleos combustíveis com alto teor de enxofre, R\$ 40,90 por t; f) óleos combustíveis com baixo teor de enxofre, R\$ 40,90 por t; g) gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e da nafta, R\$ 250,00 por t; h) álcool etílico combustível, R\$ 37,20 por m³; 2) Com base no artigo 9º da mesma lei, tais alíquotas encontram-se reduzidas da seguinte maneira: a) gasolina, R\$ 100,00 por m³ e todas as demais estão reduzidas a zero; 3) a última redução foi sobre a alíquota do diesel, que já estava em R\$ 50,00 por m³ e passou para zero, por pressão da greve dos caminhoneiros em 2018.³³⁹

Assim, com base no que dispõe o artigo 5º da Lei n.º 10336/2001 e nos dados que constam na tabela acima, a primeira consideração a ser feita é que a carga tributária sobre os combustíveis é relativamente elevada, o que ocorre também por razões ambientais³⁴⁰. Em segundo lugar, observamos que, nesse quadro, predominam os falsos tributos ambientais, pois dificilmente alguém compreenderia que tal agravamento fiscal tenha como finalidade primordial o desestímulo ao consumo de combustível e que o propósito das leis que os regulam se realizaria à medida que tal arrecadação fiscal fosse diminuindo, uma vez que o

³³⁹ Cf. Brasil. Lei n.º 10336, de 19 de dezembro de 2001, com atualizações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110336.htm#art16>. Acesso em: 20/06/2019. V. também Brasil. Decreto n.º 5060, de 30 de abril de 2004, redação com atualizações pelo Decreto n.º 9391, de 30 de maio de 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9391.htm#art3>. Acesso em: 20/06/2019.

³⁴⁰ De acordo com o artigo 177, § 3º, inciso II, alínea b, da Constituição Brasileira de 1988, parte da arrecadação tributária sobre produtos petrolíferos e gás natural é destinada ao financiamento de projetos ambientais.

objetivo extrafiscal ambiental iria se efetivando, apesar de este também ser almejado, mas de forma secundária.

Também podemos perceber que neste âmbito predomina a tributação unilateral, ou seja, os impostos, o que não é de surpreender, conforme vimos discutindo ao longo deste trabalho. Além disso, uma vez que se trata essencialmente de tributos sobre o consumo, na medida em que neste domínio há uma predominância de falsos tributos ambientais, também prepondera a tributação indireta, de acordo com o entendimento já referido a esse respeito.

Além dos diversos tributos que recaem diretamente sobre os transportes e combustíveis, não podemos deixar de referir a mais uma via que tem se mostrado bastante eficaz na multiplicação desse rol. Trata-se da tributação dos transportes em razão da utilização das infraestruturas de que necessitam, que apresentam uma particular vocação para sujeição a taxas e outros tipos de tributos de caráter bilateral³⁴¹. Essa via de tributação dos transportes tem contribuído para o que se vem denominando “duplicação do Estado fiscal”, isto é, a “acumulação do Estado fiscal com um Estado taxador”, decorrente da proliferação de taxas e de outros tributos, cuja principal implicação para os cidadãos é ter que suportar financeiramente dois Estados, embora se beneficiem apenas de um.³⁴²

Portanto, observamos que os transportes constituem um setor particularmente exposto a um leque de tributação que incide sobre eles por diversas vias, seja como atividade geradora de renda, seja como manifestação de consumo dos próprios veículos e particularmente dos combustíveis, seja pela utilização das infraestruturas de que necessitam, etc., cujas incidências e alíquotas geralmente são talhadas em função das emissões poluentes decorrentes tanto da utilização dos veículos, quanto dos combustíveis por eles utilizados³⁴³. O fato é que, em muitos casos, essas vias vão se acumulando, tornando a carga tributária relativa aos transportes praticamente insuportável, o que não nos parece ser uma opção muito plausível a ser abraçada pelos agentes políticos, sobretudo em países que ainda precisam e muito se desenvolver e tornarem-se sustentáveis em diversos sentidos.

³⁴¹ Cf. Nabais, 2019, p. 9.

³⁴² Cf. Nabais; Silva, 2011. p. 40 e ss. Aí se enquadram as “1) taxas devidas pela prestação de um serviço público, que são a grande maioria das taxas; 2) taxas pela utilização de bens do domínio público, como as portagens [...]” Nabais, 2019, p. 41. Este segundo tipo de taxa tem se alastrado no Brasil. Porém, apenas em relação aos trechos de rodovias capazes de gerar lucros vultosos, enquanto muitos trechos da Transamazônica que nunca foram asfaltados e, intrafegáveis, deixam populações no isolamento, não despertam o menor interesse dos decisores políticos, tampouco das empresas concessionárias.

³⁴³ “O que torna o sector automóvel em Portugal um amigo visivelmente empenhado na protecção do ambiente.” Cf. Nabais, 2019, p. 9.

3.2 Os benefícios fiscais referentes aos veículos e combustíveis em defesa do meio ambiente

Uma das formas de aliviar a pesada carga tributária a que os transportes e as suas fontes energéticas estão expostos é a concessão de benefícios fiscais. Por óbvio, é expectável que uma parte significativa desses instrumentos tributários seja utilizada com base no aspecto ecológico, uma vez que a componente ambiental é uma das grandes responsáveis pela crescente oneração fiscal desse setor. Em consonância com os recortes que vimos fazendo neste estudo, por razões já mencionadas, limitar-nos-emos aos benefícios fiscais concedidos aos carros elétricos ou híbridos e aos biocombustíveis. Não obstante, teceremos alguns comentários acerca de outros benefícios fiscais que, ao nosso ver, vão de encontro com o propósito ecológico de que vimos tratando.

Hoje, os ruídos produzidos pelos motores dos carros já não incomodam como antigamente, pois o avanço tecnológico os tornou quase imperceptíveis aos nossos ouvidos. Quiséramos ocorresse o mesmo em relação às emissões poluentes decorrentes da utilização dos combustíveis fósseis. Porém, ao que tudo indica, isto não se realizará em poucas décadas, a despeito dos avanços da tecnologia nesse sentido. As medidas fiscais e as desonerações que têm sido aplicadas em relação aos carros que utilizam fontes energéticas menos danosas ao meio ambiente e, conseqüentemente, à saúde humana, ainda não foram suficientes para que tais automóveis sejam ofertados no mercado a um custo acessível à população.

Apesar de os veículos elétricos e híbridos ainda serem muito caros, os proprietários desse tipo de automóveis gozam de algumas vantagens promovidas através de benefícios fiscais, tais como os subsídios e as isenções fiscais na aquisição dos veículos, bem como dos impostos específicos dos automóveis, por exemplo, ISV e IUC, em Portugal, e IPVA, em algumas Unidades da Federação brasileira. Ademais, no caso dos veículos 100% elétricos (BEV), também ficam livres dos tributos sobre os combustíveis petrolíferos, embora a tributação sobre a energia elétrica não seja das menores.

Um estudo realizado pela doutoranda Gabriela Oliveira e pelo Professor Doutor Luís Dias, ambos da Universidade de Coimbra, relata que o “transporte rodoviário é responsável por mais de 25% do consumo de energia total e por 2/3 da procura de petróleo e derivados da União Europeia” e que os veículos de combustível alternativo (AFV) são

“apontados como uma solução possível para os problemas de utilização de energia e problemas ambientais”.³⁴⁴

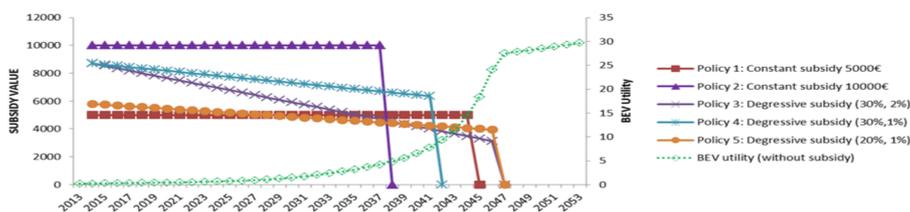
Entretanto, salvo raras exceções como a Noruega, os veículos elétricos e híbridos ainda são relativamente pouco difundidos, mesmo em países como os Estados Unidos e a China. No Brasil, em 2018, esse tipo de carros correspondia a cerca de 0,05% do total de veículos em circulação³⁴⁵. O estudo realizado por Gabriela Oliveira e Luís Dias revela que uma das dificuldades para esse tipo de veículos penetrar nos mercados é o elevado custo aos consumidores, uma realidade que pode ser mudada através de políticas de incentivos, inclusive fiscais, conforme nos revelam os seguintes resultados obtidos pelos citados autores.

Gráfico 03: Implementação de subsídios para BEV considerando um orçamento de 5M€.

Impacto de subsídios

CENÁRIO 2: Implementação de subsídios para BEV considerando um orçamento de 5M€

- Política 1: subsídio constante de 5000€
- Política 2: subsídio constante de 10000€
- Política 3: subsídio degressivo que começa com um desconto de 30% do preço de compra e depois diminui 2%/ano
- Política 4: subsídio degressivo que começa com um desconto de 30% do preço de compra e depois diminui 1%/ano
- Política 5: subsídio degressivo que começa com um desconto de 20% do preço de compra e depois diminui 1%/ano



Fonte: Oliveira; Dias, 2019.

O referido estudo demonstra que a política 2, ou seja, o subsídio constante de 10000€, seria uma espécie de alavanca, na medida em que causaria maior impacto a médio prazo, e, a longo prazo, as políticas representadas pelos subsídios degressivos, portanto, dinâmicos, assumiriam esse papel, fazendo a adesão aos BEV decolar a longo prazo. Mas, para além disso, mesmo após a cessação dos subsídios, a adesão aos veículos 100% elétricos por parte dos consumidores continuaria crescente.

³⁴⁴ Oliveira, Gabriela; Dias, Luís. Modelação de preferências dinâmicas para a análise de difusão de veículos de combustível alternativo. Seminário académico promovido por meio do CEBER, na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, em 27 de fevereiro de 2019, que deu origem ao artigo científico intitulado: “*Diffusion of Alternative Fuel Vehicles considering dynamic preferences*”.

³⁴⁵ Cf. Brasil. Senado Federal. Programa veiculado pela TV Senado, intitulado: Carros elétricos: engenheiro explica obstáculos para produção dos veículos no Brasil. Publicado em: 30 de maio de 2018. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/tv>>. Acesso em: 28/05/2019.

A esse respeito, também é de referir o denominado programa “Rota 2030”, que foi recentemente lançado no Brasil, estabelecendo metas para os próximos 15 anos, tendo como objetivo a concessão de incentivos tributários, na forma de créditos, para estimular a produção de veículos movidos a eletricidade, ao mesmo tempo em que foi aprovada a Lei n.º 13.586, de 28 de dezembro de 2017, que concede incentivos fiscais para a extração de petróleo³⁴⁶. Assim, ao mesmo tempo em que o Poder Público estimula a produção de carros menos poluentes, também estimula a produção de combustíveis mais poluentes, o que tem sido alvo de críticas, especialmente pelo longo lapso temporal da renúncia fiscal, até 2040.³⁴⁷

O mencionado programa brasileiro de mobilidade e logística “Rota 2030”, instituído pela Lei n.º 13.755, de 10 de dezembro de 2018, visa incentivar a produção de veículos elétricos e híbridos no Brasil, mas não oferecia qualquer espécie de subsídio para os contribuintes adquirirem tais veículos, em razão de veto presidencial nesse sentido, limitando-se a beneficiar as empresas do setor automobilístico. Porém, recentissimamente, em uma seção conjunta, o Congresso Nacional Brasileiro derrubou essa parte do Veto n.º 40, de modo que os profissionais do trânsito, ou seja, os taxistas e as pessoas com deficiência podem adquirir os referidos veículos com isenção de IPI e de IOF.

Pelo que se depreende de Ricardo André Diogo Martins, “é de notar que a redução em termos de emissões, caso se substituam os autocarros a combustão por outros elétricos, é enorme”³⁴⁸. Entretanto, é necessário avaliar se os níveis de impactos ambientais desse tipo de veículo, mormente no que concerne à produção e ao descarte das baterias que eles utilizam, considerando-se o seu elevado custo, o que pode aumentar a pegada ecológica em relação aos veículos à combustão, principalmente, se as novas tecnologias aumentarem significativamente a eficiência energética destes.

Por fim, mas não menos importante, algumas considerações sobre os benefícios fiscais aos biocombustíveis, os quais vêm se apresentando como uma alternativa energética para os transportes, bastante interessante do ponto de vista ecológico, em relação aos combustíveis fósseis. A história dos combustíveis derivados de biomassa possui uma

³⁴⁶ Cf. BRASIL, Programa da rede nacional de rádio “A Voz do Brasil”. Edição de 05-07-18. Disponível em: <redenacionalderadio.com.br/programas/a-voz-do-brasil/voz_do_brasil_05_07_18.mp3/view>. Acesso em: 05/07/2018.

³⁴⁷ Cf. Lei n.º 13.586, de 28 de dezembro de 2017, artigo 7º.

³⁴⁸ Matias, Ricardo André Diogo. Impacte do uso de autocarros elétricos nas emissões atmosféricas numa cidade de tamanho médio. Dissertação de Mestrado em Energia para a Sustentabilidade. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2016, p. 53.

intrínseca ligação com a própria história dos automóveis, e mesmo da economia, no Brasil, cujo início remonta a meados da década de 1970, tendo recebido incentivos governamentais em razão da crise mundial do petróleo ocorrida em 1973, culminando com o lançamento do Programa Nacional do Álcool, em 1975, que ficou conhecido como Proálcool.³⁴⁹

A história desse programa brasileiro é marcada por altos e baixos, tendo alcançado o auge no final da década de 1980, quando uma quantidade muito significativa dos carros, no Brasil, era movida a álcool. Porém, anos depois, entrou em declínio em razão da redução do preço do petróleo e dos benefícios fiscais instituídos pelo Governo Brasileiro em relação aos combustíveis petrolíferos, obrigando a reconversão dos motores da quase totalidade dos veículos no território brasileiro para a combustão de gasolina³⁵⁰, o que demonstra que naquela época a maior preocupação não era a ambiental, como é hoje em dia. Uma realidade que veio a se modificar com o desenvolvimento dos motores de veículos do tipo *flex*, capazes de funcionar tanto com álcool, quanto com gasolina, em qualquer proporção, bem como o aumento do índice de álcool adicionado à gasolina.

Os critérios socioambientais assumem fundamental importância na promoção dos biocombustíveis a partir do início deste século, sendo consagrados no âmbito da União Europeia com a Diretiva 2009/28/CE, que modificou as Diretivas antecessoras que tratavam de energias renováveis, ressaltando-se que o objetivo principal da política europeia de biocombustíveis não é a mera substituição dos combustíveis fósseis, e sim a “redução das emissões de efeitos de estufa”³⁵¹, para cuja aferição já “não basta olhar para o biocombustível enquanto produto, sendo também indispensável a análise dos seus processos e métodos de produção”, distinguindo-se os biocombustíveis sustentáveis dos insustentáveis.³⁵²

A classificação dos biocombustíveis com base nos critérios socioambientais foi rechaçada pela OMC, uma vez que os países não desenvolvidos se sentiram prejudicados com ela. Todavia, o Brasil tem avançado nas pesquisas tecnológicas e já produz o Etanol de

³⁴⁹ Cf. Nitsch, Manfred. O programa de biocombustíveis Proalcohol no contexto da estratégia energética brasileira. Revista de Economia Política, vol. 11, n.º 2(42), abril-junho de 1991, p. 123-138. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/pdf/42-10.pdf>>. Acesso em: 14/07/2019.

³⁵⁰ Cf. Nitsch, 1991, p. 124 e ss.

³⁵¹ Cf. Nobre, Marcio Albuquerque. Produto similar: o caso dos biocombustíveis sustentáveis. Boletim de Ciências Económicas LVII/II (2014). Coimbra: Universidade de Coimbra, 2014, p. 2507-2538.

³⁵² “Assim, consideram-se *biocombustíveis sustentáveis* os que permitem atingir um nível significativo de redução de emissões de gases com efeito de estufa, sem ameaçar interesses ambientais relevantes (proteção de terrenos ricos em biodiversidade e preservação dos terrenos importantes para a retenção de carbono), e respeitando a dignidade da pessoa humana (segurança alimentar, direito de uso dos solos e direito dos trabalhadores).” Cf. Nobre, 2014, p. 2523-2524.

segunda geração, no qual são aproveitados o bagaço e a palha da cana-de-açúcar, praticamente dobrando a produção de Etanol por hectare de cana plantada. Assim, conquanto “o critério da classificação tarifária não seja útil para determinar se o biocombustível sustentável é ou não um produto similar ao biocombustível insustentável”³⁵³, o fato é que, no Brasil e na Europa, os biocombustíveis gozam de benefícios fiscais e o argumento ecológico tem dado grande lastro para tal.

3.3 Os instrumentos econômico-tributários que podem ser desenvolvidos ou adaptados em defesa do meio ambiente referentes aos transportes e a ideia de sustentabilidade

O valor da proteção e da melhoria do meio ambiente consagrado na Lei Fundamental, sem sombras de dúvida, justifica a utilização dos instrumentos tributários para tal desiderato. Entretanto, não estamos convencidos de que a primeira e a mais urgente resposta para a indagação sobre os serviços que o direito dos tributos pode prestar ao meio ambiente seja a criação de um imposto verdadeiramente *pigouviano* incidente sobre as emissões poluentes provocadas pelos veículos e os combustíveis por eles utilizados.³⁵⁴

Em primeiro lugar, porque há outras questões que precisam ser tratadas com mais urgência, tais como a revisão dos tributos que já incidem sobre os transportes e combustíveis, bem como a adoção de um controle mais rigoroso e transparente referente à criação e a avaliação dos benefícios fiscais. Além disso, onerar ainda mais os transportes é colocar em risco a própria sustentabilidade, principalmente em relação aos países que ainda necessitam alcançar um razoável nível de desenvolvimento.

Assim, entendemos que, antes de pensar na criação de novos tributos com o objetivo de melhorar e proteger o meio ambiente, é necessário rever se os que já existem e estão sendo utilizados com esse propósito têm uma estrutura adequadamente recortada e coerente com tal objetivo. O qual, na verdade, não é o preponderante na maioria dos tributos que

³⁵³ Cf. *Ibidem*, p. 2530.

³⁵⁴ A respeito dos impostos sobre as emissões poluentes na atmosfera, v. Gómez, José María Cobos. *El futuro de la tributación sobre las emisiones atmosféricas de origen industrial en un contexto de reforma fiscal*. In: *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: tendencias y restos del derecho financiero y tributario. Documentos de Trabajo 12/2028 (3.ª parte)*, p. 94 e ss. Disponível em: <http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_12.pdf>. Acesso em: 11/03/2019.

possuem caráter ambiental, uma vez que eles são, em regra, falsos tributos ambientais. Mas, nem por isso, o propósito ambiental presente nesses tributos deve ser desnaturado e servir apenas para justificar a elevação das onerações deles decorrentes.

De igual modo, os tributos, especialmente as taxas cobradas pela utilização das infraestruturas necessárias aos meios de transporte, as quais possuem cariz ambiental, não podem continuar proliferando de maneira desenfreada, sob pena de travar a economia, sobretudo dos países que ainda possuem um baixo nível de desenvolvimento.

Por outro lado, os benefícios fiscais, conquanto sejam os instrumentos tributários que mais têm se mostrado consentâneos com os propósitos ambientais, precisam ser seriamente reanalisados e submetidos aos critérios de necessidade, indispensabilidade, adequação e proporcionalidade. Para além disso, precisam ter como um dos seus princípios fundamentais a transparência, pois, no final das contas, quem os financia são os contribuintes que deles não se aproveitam diretamente.

Nesse sentido, está a tramitar um Projeto de Lei no Congresso Nacional do Brasil, que obrigará a publicação dos nomes daqueles que são beneficiados com as renúncias fiscais. Pois, até o presente momento, os nomes das pessoas físicas e jurídicas que recebem benefícios fiscais são mantidos em sigilo e a população, que acaba pagando os tributos por si e pelos beneficiados fiscalmente, não está tendo o direito de saber quem são essas pessoas. Referimo-nos ao PLS n.º 188/2014, que se encontrava arquivado, cuja votação foi concluída no Senado Federal Brasileiro, agora no final do primeiro semestre de 2019 e foi remetido para a Câmara dos Deputados Federais em 18/06/2019.

Uma medida bastante interessante do ponto de vista ecológico, que foi instituída em Portugal, pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, artigos 25.º a 29.º, refere-se à concessão de incentivos fiscais para estimular o abate de veículos em fim de vida, bem como a aquisição de veículos novos elétricos ou híbridos *plug in*, de acordo com o artigo 54.º da referida lei, tal incentivo deveria se estender até 31 de dezembro de 2015.

Uma política semelhante poderia ser de grande valia no Brasil. Porém, ao nosso ver, mais urgente seria a adoção de uma medida equivalente para subsidiar e estimular a substituição de motores de embarcações, sobretudo na Região Amazônica, para onde são destinados apenas os restos tecnológicos, ou seja, os motores que já estão pra lá do fim de vida, e são altamente poluentes, não somente pela emissão de gases e partículas poluidoras na atmosfera, mas, sobretudo, pelo lançamento direto de óleos combustíveis e lubrificantes

nas águas dos rios, afetando todas as formas de vida neles existentes, inclusive das populações ribeirinhas que utilizam da mesma água para beber, preparar seus alimentos, se banhar e para as demais necessidades.

Assim, no que concerne especificamente aos serviços que o direito dos tributos pode prestar para o meio ambiente, particularmente em relação ao setor dos transportes, compreendemos que a instituição de novos tributos ambientais verdadeiros ou mesmo um maior agravamento dos clássicos tributos já existentes não seria uma boa medida a ser tomada. Também pensamos que a concessão de benefícios fiscais do tipo que foi talhado através do “Programa Rota 2030” não é a melhor solução, uma vez que insiste no incentivo à individualização dos meios de transportes. Portanto, ao nosso ver, o melhor favor que se pode fazer ao meio ambiente pela via tributária, em relação aos transportes, é estimular efetivamente os sistemas de transporte coletivos e a integração deles com outros que são individuais, mas não poluentes, tais como bicicletas e patinetes elétricos.

CONCLUSÃO

Em consonância com o que foi exposto, apresentamos seguir as principais conclusões a que o presente estudo nos conduziu, com o propósito de contribuir para o debate e as discussões sobre as possíveis soluções para o problema em questão, as quais dependem, em grande medida, de atitudes conjuntas e coerentes, envolvendo as diversas áreas do conhecimento.

1. No quadro do Estado fiscal, a função primordial da tributação é arrecadar receitas para suportar financeiramente as despesas públicas. No entanto, os instrumentos tributários podem ser utilizados para modelar ou induzir comportamentos socioeconômicos eleitos como desejáveis, com objetivos extrafiscais tais como a defesa e a proteção ambientais.

2. A extrafiscalidade propriamente dita compõe o domínio do direito econômico tributário, que se distingue do direito tributário *tout court*, uma vez que apenas formalmente ela integra o direito dos tributos e tem como base os ideais de liberdade e seletividade. Seu campo de atuação é restringido por importantes limites, inclusive de ordem constitucional.

3. A proteção ambiental pela via tributária sucede por meio dos tributos e dos benefícios fiscais ambientais, mas nem todos os tributos que possuem esse caráter são verdadeiros tributos ambientais. Na maior parte, são os clássicos tributos aos quais são inseridos elementos ecológicos, em regra, de ordem quantitativa.

4. Também podemos constatar que prevalecem os tributos unilaterais em defesa do meio ambiente, embora os bilaterais fossem os mais adequados para tal propósito. Porém há barreiras de ordem práticas que impedem que assim seja, entre as quais a identificação dos poluidores e a quantificação dos custos ambientais.

5. A proteção ambiental tem se sucedido de forma mais expressiva por meio dos benefícios fiscais, que têm se revelado como os instrumentos tributários mais consentâneos com tal desiderato. Porém, tanto os tributos, quanto os benefícios fiscais, ao serem utilizados em defesa do meio ambiente, devem obedecer aos limites específicos, tendo em vista o princípio do poluidor-pagador, que rege esse complexo domínio do direito.

6. Teoricamente, todas as espécies tributárias que hoje existem no Brasil possuem aptidão para serem utilizadas em defesa do meio ambiente, notadamente na modalidade de falso tributo ambiental. Porém, é bastante restrito o número de tributos existentes atualmente no ordenamento brasileiro, que podem ser classificados como tributos ambientais em sentido

estrito. Além disso, é possível afirmar que somente a União possui a dupla competência necessária para instituir um imposto ambiental verdadeiro no Brasil, mas, até hoje, ela ainda não usou tal prerrogativa.

7. Por outro lado, também se pôde constatar que, na esfera federal brasileira, não há nenhuma taxa que possa ser classificada como verdadeiramente ambiental, conquanto esse tipo de tributo possa ser encontrado nas esferas estadual e municipal.

8. O ICMS ecológico não é uma espécie de tributo ambiental verdadeiro ou falso, e sim um incentivo financeiro estadual à melhoria e à proteção ambientais promovidas pelos Municípios, que tem surtido efeitos ecológicos positivos.

9. A sustentabilidade é hoje uma questão de sobrevivência do planeta. Ela deve ser compreendida a partir de uma visão ampla, levando-se em consideração as suas vertentes fundamentais: a econômica, a social e a ambiental, evidentemente, sem ignorar a sua dimensão política. Nenhuma daquelas pode se sobrepor às demais, de modo tendente a eliminar ou tornar insignificante quaisquer delas, embora elas não permaneçam estáticas, na medida em que elas se influenciam reciprocamente.

10. A sustentabilidade financeira do Estado fiscal demanda a retomada do controle ao recurso aos créditos públicos pelo Poder Parlamentar. O uso desses créditos deve ter por base a capacidade de as gerações presentes e futuras suportarem as despesas públicas, ou seja, pagarem os tributos. Por sua vez, a suportabilidade fiscal do Estado depende da adequada distribuição da carga tributária entre os diversos grupos de contribuintes. O recurso a novos tributos deve ter por base os critérios de transparência e os efetivos benefícios que proporcionarão à comunidade.

11. Os tributos ambientais verdadeiros não podem substituir massivamente os clássicos tributos fiscais, porque isto tornaria o montante das receitas fiscais aquém do necessário para a sustentabilidade financeira do Estado.

12. Os elementos ecológicos inseridos nos falsos tributos ambientais não podem ser exagerados, sob pena da insuportabilidade fiscal do Estado pelos contribuintes. Esse risco também pode decorrer da proliferação desenfreada de alguns tributos, geralmente na modalidade de taxa, entre os quais os de caráter ambiental.

13. Os benefícios fiscais são importantes instrumentos para a sustentabilidade ecológica e apresentam um maior potencial preventivo em relação aos tributos ambientais. Porém, a utilização de tais desonerações fiscais deve ter por base critérios transparentes e

capazes de demonstrar que elas são estritamente necessárias, justificáveis e adequadas às finalidades a que se destinam.

14. As receitas que deixam de ser arrecadadas em razão da concessão de benefícios fiscais ambientais podem ser compensadas, na medida em que o Estado passa a despender menos receitas públicas para a recuperação do meio ambiente ou com a saúde pública, em razão dos problemas ambientais evitados pela utilização desses instrumentos. Referidas despesas poderiam vir a ser superiores às isenções concedidas. Ademais, valores de difícil mensuração econômica, a exemplo dos danos ambientais irreparáveis ou irreversíveis e do bem-estar social, podem ser preservados com a utilização dos benefícios fiscais ambientais.

15. Deve haver uma relação mútua entre a sustentabilidade econômica, a social e a ambiental, que também devem ser correlacionadas com a sustentabilidade econômica e financeira do Estado fiscal, dotando-o de capacidade para se manter como um Estado social que possa assegurar, pelo menos, o mínimo indispensável de bem-estar à sociedade que, no final das contas, lhe dá o suporte financeiro.

16. O setor dos transportes é estratégico para o desenvolvimento social, ambiental, cultural, político, tecnológico e para a sustentabilidade fiscal do Estado, uma vez que é fundamental para as diversas atividades responsáveis pela arrecadação das receitas fiscais. Por isso, os veículos, suas fontes energéticas e a infraestrutura de que necessitam devem ser constantemente aprimorados, para que sejam cada vez mais eficientes, seguros e amigos do ambiente. Uma vez que eles geram custos ambientais, os quais têm ajudado a fundamentar a tributação que recai sobre esse importante setor.

17. Os custos ambientais provenientes dos transportes rodoviários decorrem principalmente dos resíduos poluentes que os veículos produzem e, sobretudo, das emissões de gases e partículas poluentes gerados pelos combustíveis que eles consomem, na maioria derivados de petróleo, que agredem o meio ambiente e a saúde humana.

18. Os veículos 100% elétricos não emitem gases poluentes com a queima de combustíveis para se locomoverem. Porém, é necessário avaliar se os níveis de impactos ambientais deste tipo de veículo, especialmente no que se refere à produção e ao descarte das baterias por eles utilizados, considerando-se o seu elevado custo, o que pode aumentar a pegada ecológica em relação aos veículos à combustão, sobretudo se as novas tecnologias aumentarem significativamente a eficiência energética destes.

19. Há uma gama de tributos que recaem sobre os veículos, os combustíveis, e as infraestruturas por eles utilizadas, com o objetivo fundamental de arrecadar receitas públicas. No setor dos transportes, mesmo os tributos com caráter essencialmente fiscal, são influenciados pelos objetivos ecológicos, que constituem um componente que onera fiscalmente os casos considerados mais danosos ambientalmente. De outro lado, há os benefícios fiscais instituídos com o propósito de desonerar os veículos e os combustíveis que se mostram mais ecológicos.

20. A proliferação desenfreada de tributos ou de benefícios fiscais não se justifica no sistema tributário em geral nem no setor dos transportes em particular, ainda que fundados em um interesse público dos mais relevantes, que é a proteção ambiental, na medida em que isso possa colocar em risco a sustentabilidade de um setor que possui tamanha importância, bem como a sustentabilidade fiscal do Estado.

21. A tributação específica sobre os combustíveis no Brasil – CIDE-Combustíveis – é, de fato, bastante elevada, inclusive por razões ambientais. Porém, atualmente, praticamente todas as suas alíquotas estão reduzidas a zero, restando apenas aquela que incide sobre a gasolina, a qual também sofreu uma redução de mais de 88%.

22. Em resposta à questão central deste estudo, podemos afirmar que a tributação ambiental pode contribuir para a sustentabilidade ecológica até o ponto em que os limites gerais à extrafiscalidade e os limites específicos à própria tributação ambiental permitirem. Seu campo de atuação hoje é relativamente pequeno e pode ser alargado ou estreitado a depender do que os responsáveis pelas decisões políticas elegerem.

23. Apesar de os carros elétricos serem mais amigos do meio ambiente, pelo menos em relação às emissões de gases poluentes na atmosfera, ao nosso ver, os incentivos à multiplicação dos veículos individuais do tipo carros e motos implicarão o agravamento do problema da mobilidade urbana e da sustentabilidade. Portanto, o melhor favor que se pode prestar ao meio ambiente pela via tributária, em relação aos transportes, é estimular efetivamente os sistemas de transporte coletivos integrados, tornando-os mais seguros, rápidos, confortáveis, eficientes e sustentáveis. Além disso, é imprescindível que se coloque em prática um dos princípios fundamentais da sustentabilidade que é reduzir o consumo, inclusive com relação aos transportes.

Assim, esperamos que essas considerações com jeito de conclusões possam contribuir para as discussões e o debate acerca da tributação ambiental e da sustentabilidade,

uma temática que merece ser tratada com mais atenção pelo Poder Público, pelas instituições governamentais e não governamentais, pela iniciativa privada e pela academia, na busca de soluções conexas, coerentes e compatíveis com os objetivos da sustentabilidade social, econômica e ambiental.

BIBLIOGRAFIA

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Da empresarialidade: as empresas no direito**. Coimbra: Almedina, 1996.

AMAPÁ (Estado). Noções básicas de sustentabilidade social, sustentabilidade econômica, sustentabilidade ecológica, sustentabilidade espacial e sustentabilidade política-cultural. In: **Bases do desenvolvimento sustentável**. Coletânea de textos. Macapá: Governo do Estado do Amapá, 1999.

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

ANDRADE, João Sousa. **Introdução à economia**. Minerva: Coimbra, 1998.

ANTUNES, Thiago. **O comércio de emissões poluentes à luz da Constituição da República Portuguesa**. Lisboa: AAFD, 2006.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente. **Stydia Ivridica 23**. De Natura et de urbe – 1. Coimbra: Universidade de Coimbra. Boletim da Faculdade de Direito. Coimbra Editora, 1997.

ARAÚJO, Fernando. **Introdução à economia**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

BARDE, Jean-Philippe. *Economic instruments in environmental policy: lessons from the OECD experience and their relevance to developing economies*. OCDE. 1994. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dev/1919252.pdf>>. Acesso em: 14/04/2019.

BOFF, Leonardo. Sustentabilidade: tentativa de definição. **Jornal do Brasil**, Rio de Janeiro, 18 jan. 2012. Disponível em: <https://www.jb.com.br/index.php?id=/acervo/materia.php&cd_matia=591680&dinamico=1&preview=1>. Acesso em: 17/04/2019.

BRAGA, Guilherme Doin; CASTRO, Katiana Bilda de. Apontamentos gerais do direito tributário ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma *et al.* **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 179-198.

BRASIL. **Lei n.º 6938**, de 31 de agosto de 1981, com atualizações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm>. Acesso em: 27/03/2019.

_____. **Lei Complementar n.º 140**, de 08 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp140.htm>. Acesso em: 15/04/2019.

_____. Programa da rede nacional de rádio “**A Voz do Brasil**”. Edição de 05-07-18. Disponível em: <redenacionalderadio.com.br/programas/a-voz-do-brasil/voz_do_brasil_05_07_18.mp3/view>. Acesso em: 05/07/2018.

_____. **Lei n.º 13.586**, de 28 de dezembro de 2017. <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13586.htm>. Acesso em: 28/05/2019.

_____. Senado Federal. Programa veiculado pela TV Senado, intitulado: Carros elétricos: **engenheiro explica obstáculos para produção dos veículos no Brasil**. Publicado em: 30 de maio de 2018. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/tv>>. Acesso em: 28/05/2019.

_____. **Lei n.º 10336**, de 19 de dezembro de 2001, com atualizações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110336.htm#art16>. Acesso em: 20/06/2019.

_____. **Decreto n.º 5060**, de 30 de abril de 2004, redação com atualizações pelo Decreto n.º 9391, de 30 de maio de 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9391.htm#art3>. Acesso em: 20/06/2019.

BRITO, Luis Antonio G. de Sousa Monteiro de. Direito tributário ambiental: **isenções fiscais e proteção do meio ambiente**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Procedimento administrativo e defesa do ambiente. Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 123.º, n.º 3799, Coimbra: Coimbra Editora Ltda., 1991, p. 289 e ss.

_____. (Coord.). Introdução ao direito do ambiente. Lisboa: Universidade Aberta, 1998.

_____. Estado constitucional ecológico e democracia sustentada. Revista CEDOAU, ano IV – 2. 2001, n.º 8, Universidade de Coimbra: Coimbra, 2001.

_____. Sustentabilidade – um romance de cultura e ciência para reforçar a sustentabilidade democrática. Conferência Humboldt Portugal 2011. Lisboa, 9 de maio de 2011. **Boletim da Faculdade de Direito**, n.º 88. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2012, p. 1-11.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FECOMBUSTÍVEIS. Federação Nacional do Comércio de Combustíveis e Lubrificantes. Tributação. Disponível em: <www.fecombustiveis.org.br>. Acesso em: 19/06/2019.

FERRAZ, Ricardo. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 333-353.

GARCÍA, Gloria Alarcón. *Manual del sistema fiscal español: un compendio sistemático y práctico*. Pamplona: Thomson Reuters, 2009.

GOMES, Nuno Sá. Teoria geral dos benefícios fiscais. **Cadernos CTF**, 165, Lisboa: DGCI/CEF, 1991.

GÓMEZ, José María Cobos. *El futuro de la tributación sobre las emisiones atmosféricas de origen industrial en un contexto de reforma fiscal*. In: *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: tendencias y restos del derecho financiero y tributario*. **Documentos de Trabajo 12/2028 (3.ª parte)**. Disponível em: <http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_12.pdf>. Acesso em: 11/03/2019.

GONÇALVES, Carlos Walter Porto (1949). **O desafio ambiental**. Organizador Emir Sader. 3. ed. Rio de Janeiro: Record, 2012.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

LAVOURAS, Maria Matilde; ALMEIDA, Teresa. Bens públicos globais: a problemática da sua definição e financiamento. Separata do **Boletim de Ciências Económicas LII** (2009) da Universidade de Coimbra. Coimbra: Gráfica de Coimbra, 2010.

LEONETTI, Carlos Araújo. Humanismo e tributação: **um caso concreto**. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>>. Acesso em: 08/02/2019.

MARGIT, Andrea; PINTO, Marcia (Coord.). XXV Prêmio Jovem Cientista. Tema: cidades sustentáveis. **Caderno do professor**. Rio de Janeiro: Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), Gerdal, GE e Fundação Roberto Marinho, 2011.

MARQUES, Mário Reis. A dignidade humana como *prius* axiomático. In: ANDRADE, Miguel da Costa, *et al.* **Estudos em homenagem ao prof. doutor Jorge de Figueiredo Dias**. Vol. IV. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 541-566.

MARQUES, Viriato Soromenho. A causa ambiental: **para uma visão de conjunto, o futuro frágil. Os desafios da crise global do ambiente**. Mem Martins: Publicações Europa-América, 1998, p. 23-69. Disponível em: <<http://viriatosoromenho-marques.com/Imagens/PDFs/A%20Causa%20Ambiental%201998.pdf>>. Acesso em: 23/03/2019.

MATIAS, Ricardo André Diogo. **Impacte do uso de autocarros elétricos nas emissões atmosféricas numa cidade de tamanho médio**. Dissertação de Mestrado em Energia para a Sustentabilidade. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2016.

MILLER, G. Tyler, 1931. **Ciência ambiental**. Tradução All Tasks. Revisão técnica Welington Braz Carvalho Delitti. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera; VASCO, Domingo Carbajo. *Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica*. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 157-234.

MORO, Cristobal J. Barreto. *La tributación ambiental en España*. Madrid: Editora Tecnos, 1999.

MÜNCH, Ingo V. A proteção do meio ambiente na Constituição (tradução assegurada por Bernd Spiedel, revisada por José Joaquim Gomes Canotilho e Paulo Canelas de Castro). **Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente**. n.º 1, junho de 1994, Coimbra: Almedina, 1994, p. 41-53.

NABAIS, José Casalta, 1998. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. – (Tese de doutoramento). 4. reimpr. Coimbra: Almedina, 2015.

_____. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. In: _____. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 09-39.

_____. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 412-444.

_____. Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza. In: _____. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. vol. II. Coimbra: Almedina, 2008, p. 41-65.

_____. Tributos com fins ambientais. In: _____. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. vol. III. Coimbra: Almedina, 2010, p.173-211.

_____; Silva, Suzana Tavares da. **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011.

_____. Apontamentos sobre a tributação dos transportes. **Revista de Legislação e de Jurisprudência**, n.º 3976, ano 142.º, set. - out./2012. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 37-60.

_____. **Introdução ao direito fiscal das empresas**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2015.

_____. **Direito Fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2017.

_____. Algumas questões a respeito da repercussão no Brasil do livro *O dever fundamental de pagar impostos*. Entrevista dada ao Professor Sérgio André Rocha, da UERJ, para integrar o livro *O dever fundamental de pagar impostos. O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*, organizado por Marciano Seabra de Godoi e Sérgio André Rocha, Belo Horizonte: D'Placido, 2017. In: **Boletim da Faculdade de Direito**, vol. XCIV, tomo I, ano 2018, p. 651-665. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2018.

_____. **Direito Fiscal**. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019.

_____. **Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo**. Coimbra: Almedina, 2019.

NITSCH, Manfred. O programa de biocombustíveis Proalcool no contexto da estratégia energética brasileira. **Revista de Economia Política**, vol. 11, n.º 2(42), abril-junho de 1991, p. 123-138. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/pdf/42-10.pdf>>. Acesso em: 14/07/2019.

NOBRE, Marcio Albuquerque. Produto similar: o caso dos biocombustíveis sustentáveis. **Boletim de Ciências Económicas LVII/II** (2014). Coimbra: Universidade de Coimbra, 2014, p. 2507-2538.

OCDE, *Taxation and the environment. Complementary policies*, Paris, 1993.

OCDE. *Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD countries: a survey*. 1999. Disponível: <[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&coct e=ENV/EPOC/GEEI\(98\)35/REV1/FINAL](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&coct e=ENV/EPOC/GEEI(98)35/REV1/FINAL)>. Acesso em: 14/03/2019.

OCDE. *The use of economic instruments for pollution control and natural resource management in EECCA*. OCDE. 2003. Disponível em: <<http://www.oecd.org/environment/outreach/26732337.pdf>>. Acesso em: 14/03/2019.

OECD. *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing, 2010.

OLIVEIRA, Francisca Guedes de *et al* (Coord.). Os benefícios fiscais em Portugal: **conceitos, metodologia e prática**. Lisboa: Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Ministério das Finanças de Portugal, 2019.

OLIVEIRA, Gabriela; DIAS, Luís. **Modelação de preferências dinâmicas para a análise de difusão de veículos de combustível alternativo**. Seminário académico promovido por meio do CEBER, na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, em 27 de fevereiro de 2019.

OLIVEIRA, G.; ROTH, R.; DIAS, L.C. *Diffusion of Alternative Fuel Vehicles considering dynamic preferences*. **Technological Forecasting & Social Change** (forthcoming), 2019.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma *et al* (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDIÑO, Daniel Mariz. Instrumentos tributários e financeiros utilizados no Brasil para a proteção do meio ambiente: uma análise crítica. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma *et al* (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 79-102.

PATRÍCIO, J. Simões. Introdução ao direito económico. **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (125)**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. Ministério das Finanças, 1982.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Tributos ambientais. Tese apresentada à Banca Examinadora da Universidade Federal da Bahia – **UFBA**, como exigência parcial para a obtenção da progressão funcional para o cargo de Professor Titular. Salvador, 2018.

PINTO, Kesiah Alessandra Vianna Silva. **Introdução ao direito ambiental tributário**. Campinas: Editora Alínea, 2012.

PORTUGAL. Lei Geral Tributária. **Decreto-Lei n.º 398/98**, de 17 de dezembro. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/191558/details/normal?p_p_auth=Gpv0gBaP>. Acesso em: 04/02/2019.

_____. **Lei n.º 19/2014**, de 14 de abril. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_print_articulado.php?tabela=leis&artigo_id=&nid=2091&nversao=&tabela=leis>. Acesso em: 27/03/2019.

_____. Estatuto dos Benefícios Fiscais, **Decreto-Lei n.º 215/89** (na versão que se apresenta em 19/02/2019). Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/117367802/201902191936/73647864/exportPdf/normal/1/cacheLevelPage?_LegislacaoConsolidada_WAR_drefrontofficeportlet_rp=diploma>. Acesso em: 19/02/2019.

_____. **Lei n.º 82-D/2014**, de 31 de dezembro. Disponível em: <<https://dre.pt/application/conteudo/66022084>>. Acesso em: 20/06/2019.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre a tributação extrafiscal socioambiental no desenvolvimento económico sustentável. Material da 2ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: competência tributária e tributos, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – **REDE LFG**, 2016.

ROSEMBUJ, Túlio. *Monografía jurídica. Los imposto y lo medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota. **Fiscalidade: outros olhares**. Porto: Vida Económica, 2013.

SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. **Da questão fiscal à reforma da reforma fiscal**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1999.

SANTOS, Marcelo Moreira dos. **Direito, biodiversidade e desenvolvimento local**. Macapá: Editora da UNIFAP, 2016.

SANTOS, Mariana Coelho dos. Impostos extrafiscais ambientais. In: **Glossário Jurídico Wikiglaw**. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2015. Disponível

em: <https://wikiglaw.fd.uc.pt/mediawiki/index.php/Impostos_Extrafiscais_Ambientais>. Acesso em: 09/06/2018.

SCAFF, Fernando Facury. Equilíbrio orçamentário, sustentabilidade financeira e justiça intergeracional. **Boletim de Ciências Econômicas**, n.º 57. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2014, p. 3179-3202.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 235-256.

SILVA, Suzana Tavares da. Sustentabilidade e solidariedade no financiamento do bem-estar: o fim das “boleias”? In: **Estudos de homenagem ao Professor Doutor Jorge Miranda**. Marcelo Rebelo de Sousa, *et al* (Org.). Vol. V, Coimbra Editora. Lisboa: Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2012, pp. 819-842.

SOARES, Cláudia Dias. **O imposto ecológico**: contributo para o estudo dos instrumentos económicos e defesa do ambiente. Coimbra: Coimbra editora, 2001.

_____. O enquadramento constitucional dos tributos ambientais: sua natureza e regime. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, ano 7, n.º 1, da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Coimbra: Almedina, 2014, p. 59-82.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo STF n.º 397**, de 15 a 19 de agosto de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo397.htm>>. Acesso em: 12/04/2019.

TABOADA, Carlos Palao. *El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 79-95.

THIEFFRY, Patrick. *Droit européen de l’environnement*. Paris: Éditions Dallos, 1998. Tradução de: Maria Fernanda Oliveira, com o título: **Direito europeu do ambiente**. Lisboa: Instituto Piaget.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 21-54.

UNIÃO EUROPEIA. Tratado de Lisboa, de 13 de dezembro de 2007. Versão consolidada: **Tratado da União Europeia e Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia**. Lisboa: Assembleia da República, 2008. Disponível em:

<https://www.parlamento.pt/europa/Documents/Tratado_Versao_Consolidada.pdf>.
Acesso em: 26/02/2019.

_____. **Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia**, (2000/C364/01).
Publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, em 18/12/2000. Disponível em:
<http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf>. Acesso em: 26/02/2019.

VASCO, Carabajo Domingo. *Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad*, **RDFHP**, vol. 45, n.º 238, *octubre/diciembre*, 1995, p. 963 e ss.

VANZELER, José Heleno Prestes. A extrafiscalidade tributária da Zona Franca Verde de Macapá e Santana: aspecto ambiental. Trabalho de Conclusão do Curso de Pós-Graduação: Especialização em Direito Tributário, apresentado ao Departamento de Pós-Graduação e Extensão da **UNIVERSIDADE ANHANGUERA/Uniderp** – Rede LFG de Ensino. Macapá, 2017.

VENTOSA, Ignasi Puig. *La efectividad de los impuestos sobre la contaminación atmosférica en España*. Papeles de Trabajo 4/2018: **Instituto de Estudios Fiscales**, 2018. Disponível em:
<http://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/2018_04.pdf>. Acesso em: 11/03/2019.

VICENTE, João Manuel Duarte Lopes. **A extrafiscalidade e o investimento directo estrangeiro**. Dissertação apresentada no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Área de especialização: Ciências Jurídico-Políticas. Menção: Direito Fiscal. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2012.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: Tôrres, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 527-564.