



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA – MEC
UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL DA BAHIA – UFSB
CENTRO DE FORMAÇÃO EM CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS – CFCHS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ESTADO E SOCIEDADE – PPGES

**A INSERÇÃO DA VARIÁVEL AMBIENTAL NA TRIBUTAÇÃO DE
PORTO SEGURO - BAHIA**

PORTO SEGURO – BAHIA

2019

VINICIUS PARRACHO

**A INSERÇÃO DA VARIÁVEL AMBIENTAL NA TRIBUTAÇÃO DE
PORTO SEGURO - BAHIA**

Dissertação apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em
Estado e Sociedade – Mestrado,
na linha de Pesquisa Instituições
e Governança.

Orientador: Prof. Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani

PORTO SEGURO – BAHIA

2019

Dados internacionais de catalogação na publicação (CIP)
Universidade Federal do Sul da Bahia – Sistema de Bibliotecas

P258i Parracho, Vinicius Pinheiro
A inserção da variável ambiental na tributação de Porto Seguro -
BA. / Vinicius Pinheiro Parracho. – Porto Seguro, 2019.
115 p.

Orientador: Roberto Muhajir Rahnemay Rabbani
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Sul da Bahia.
Programa de Pós-Graduação em Estado e Sociedade.

1. Tributação Ambiental. 2. Meio Ambiente. 3. Instrumentos
Econômicos. 4. Extrafiscalidade. I. Rabbani, Roberto Muhajir
Rahnemay. II. Título.

CDD: 343.8104

VINICIUS PARRACHO

**A INSERÇÃO DA VARIÁVEL AMBIENTAL NA TRIBUTAÇÃO DE
PORTO SEGURO - BAHIA**

**Dissertação apresentada ao
Programa de Pós-Graduação
em Estado e Sociedade –
Mestrado, na linha de Pesquisa
Instituições e Governança.**

Banca Examinadora

**Prof. Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani
(Orientador)**

**Prof. Peter Herman May
(Examinador Externo)**

**Profa. May Waddington Telles Ribeiro
(Examinadora Interna)**

Para Carlos Alberto Parracho, a quem prometi que o faria.
Para Marco Accioly, a quem prometi que o faríamos juntos. Estaremos sempre juntos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente a esta incrível confluência de coincidências positivas que me propiciaram alcançar um mestrado em Estado e Sociedade em uma Universidade Federal tão especial. A esta improvável série de coincidências que muitos denominam intervenção divina, ou Deus, meus mais sinceros agradecimentos. É realmente inacreditável que eu tenha chegado até aqui, obrigado.

Aos meus pais, irmãos, familiares e amigos, não só agradeço, como peço desculpas. Muitas vezes deixei de participar e de estar junto para concluir este objetivo. E se talvez há algum preço negativo a ser pago pelos estudos, com certeza está em passar menos tempo com cada um de vocês.

Meus sinceros agradecimentos aos meus amigos e colegas de escritório Rodrigo, Rafael, Leide, Peu e Li, que por tantas vezes suportaram cargas excessivas de trabalho sem reclamar, simplesmente por compartilharem comigo os sonhos que almejo. Obrigado pelas discussões engrandecedoras, pelo suporte e pela perene sinceridade, sou um ser humano melhor por conviver diariamente com cada um.

Agradeço imensamente aos colegas e professores do PPGES, que incrível experiência estar com vocês ao longo destes dois anos. Nossa turma conseguiu reunir pessoas com capacidade intelectual e de transformação como eu nunca imaginei que fosse possível. Integrar a primeira turma do PPGES é uma das medalhas que carregarei para sempre em meu coração.

Um especial agradecimento aos amigos Ciro de Lopes e Barbuda, tão bom poeta quanto anfitrião, May Waddington, pelo carinho e atenção de sempre e Eva Dayane, a quem devo uma coleção de ímãs de geladeira. Vocês são especiais.

Não poderia deixar de agradecer ao professor, filósofo e amigo Isaac Reis, que me abriu as portas da Universidade através do Grupo de Pesquisa - Retórica, Argumentação e Juridicidade. Por diversos motivos as minhas lembranças das nossas reuniões estão eternizadas, muito obrigado.

Ao meu orientador, professor Roberto Muhájir Rahnemay Rabbani, são necessários mais que agradecimentos. Tenho plena convicção que atingir a conclusão do mestrado só foi possível por ter uma pessoa com tamanha envergadura na minha orientação. Sua paciência, educação e companheirismo mesmo com tantos desafios à frente da criação do curso de

Direito, da atividade docente, do compromisso de pai e esposo e de tantas outras exigências, me servem como espelho pessoal, profissional, educador e que considero hoje um grande amigo. Tenho certeza que produziremos muito conhecimento juntos.

Por fim, um especial agradecimento ao meu amigo, irmão, sócio e colega de turma Rafael Tosati. Obrigado por ter topado este desafio. A sua presença no PPGES é uma das felizes coincidências que possibilitaram que eu chegasse até aqui.

A vocês todos, muito obrigado.

Amar e mudar as coisas me interessa mais.

Belchior

LISTA DE ABREVIATURAS

CEC	Comando-e-controle
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CTM	Código Tributário Municipal
CTN	Código Tributário Nacional
FMMA	Fundo Municipal de Meio Ambiente
FUNDETUR	Fundo Municipal de Desenvolvimento do Turismo
EMBRATUR	Empresa Brasileira de Turismo
ICMS	Imposto sobre a circulação jurídico-econômica de mercadorias e serviços de transporte e telecomunicações
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IE	Instrumentos econômicos
IPHAN	Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
ISS	Imposto sobre serviços
ITBI	Imposto sobre a transmissão de bens imóveis <i>intervivos</i>
ITR	Imposto territorial rural
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto interno bruto
PPB	Princípio do protetor-beneficiário
PPP	Princípio do poluidor-pagador
PSA	Pagamento por serviços ambientais
RPPN	Reserva Particular de Patrimônio Natural
TPA	Taxa de Preservação Ambiental
TRSD	Taxa de Coleta, Remoção e Destinação de Resíduos Sólidos Domiciliares
UE	União Europeia
UP	Unidades de poluição

RESUMO

Os instrumentos de comando-e-controle não têm se mostrado suficientes para conter a destruição do meio ambiente. O aumento do desmatamento, a poluição das águas, a piora da qualidade do ar, a redução da biodiversidade, o aumento da temperatura global e os crimes ambientais como o rompimento de barragens e vazamentos de petróleo são demonstrativos claros de que as atuais medidas são incipientes. Cientes disto, países ao redor do globo vêm aplicando instrumentos econômicos que conduzem comportamentos ambientalmente adequados na tentativa de contribuir com a preservação. Dentre estes instrumentos possíveis está a tributação ambiental, através da utilização do caráter extrafiscal dos tributos, fazendo com que poluidores sejam estimulados a adotar comportamentos ambientalmente mais adequados em troca de economia tributária ou, caso contrário, tenham um incremento em sua taxa. Este trabalho traz a evolução do instituto da tributação ambiental desde a sua origem nas teorias econômicas, a origem do princípio do poluidor-pagador e seus desdobramentos, até desaguar no direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado garantido na Constituição. Na sequência aborda a dificuldade de se adotar a tributação ambiental no Brasil e, dentro deste cenário de restritividade, o que é possível se fazer para dar caráter verde e se inserir a variável ambiental na tributação municipal de Porto Seguro, buscando, apesar das limitações, conduzir comportamentos ambientalmente mais adequados dos cidadãos. Por fim, como apêndice, apresenta um modelo de projeto de lei municipal que altera o Código Tributário Municipal, incluindo a variável ambiental na lógica tributária do município de Porto Seguro, estado da Bahia.

Palavras-chave: tributação ambiental; meio ambiente; instrumentos econômicos; extrafiscalidade.

ABSTRACT

Command-and-control instruments have not proved sufficient to contain the destruction of the environment. Increased deforestation, water pollution, worsening air quality, reduced biodiversity, rising global temperatures and environmental crimes such as the dams breaking and oil spills are clear demonstrations that the current measures are incipient. Aware of this, countries around the globe have been applying economic instruments that conduct environmentally appropriate behavior in an attempt to contribute to preservation. Among these possible instruments is environmental taxation, through the use of the extra-fiscal character of taxes, causing polluters to be encouraged to adopt more environmentally appropriate behavior in exchange for tax savings or, if not, increase their taxation. This work brings the evolution of the institute of environmental taxation from its origin in economic theories, the origin of the polluter-pays principle and its unfolding, until draining into the fundamental right to the environment ecologically balanced guaranteed in the Constitution. In the sequence it addresses the difficulty of adopting environmental taxation in Brazil and, within this restrictive scenario, what can be done to give green character and inserting the environmental variable in the municipal tax of Porto Seguro, seeking, despite the limitations, behavior of citizens. Lastly, as an appendix, it presents a model municipal bill that changes the Municipal Tax Code, including the environmental variable in the tax logic of the municipality of Porto Seguro, state of Bahia.

Keywords: ecotaxes; environment; economic instruments; extrafiscality.

SUMÁRIO

Lista de abreviaturas	8
Resumo	9
Abstract	10
Introdução	13
Capítulo I	17
A Tutela Jurídica do Meio Ambiente	
1.1 O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado	19
1.2 A teoria econômico-ambiental das externalidades	24
1.3 O princípio do poluidor-pagador	28
1.4 O princípio do protetor-beneficiário	33
1.5 O princípio do protetor-beneficiário como princípio expresso	35
1.6 Criação de uma nova racionalidade ambiental	37
Capítulo II	39
O Tributo como Instrumento de Proteção Ambiental	
2.1 Mecanismos de comando-e-controle de proteção ambiental	39
2.2 Instrumentos econômicos na proteção ambiental	42
2.3 A tributação ambiental	45
2.4 O conceito de tributo ambiental	47
2.5 Os aspectos do tributo ambiental	48
2.6 Conclusões acerca da tributação ambiental	56
Capítulo III	57
A Tributação Ambiental no Brasil	
3.1 Nosso sistema <i>marrom</i>	57
3.2 A excessiva constitucionalidade do sistema tributário nacional	62
3.3 Sugestões para o esverdeamento do sistema tributário nacional	65

3.4 Experiências no direito comparado	70
3.5 Conclusões acerca da reforma fiscal verde no Brasil	72
Capítulo IV	74
Reforma Fiscal Verde em Âmbito Municipal	
4.1 O atual cenário da tributação no município de Porto Seguro/BA	78
4.2 Imposto predial e territorial urbano - IPTU	79
4.3 Imposto sobre serviços - ISS	84
4.4 Taxas	86
4.5 Contribuições de melhoria	89
4.6 Tributação ambiental em Porto Seguro/BA	90
Conclusões	92
Apêndice - Projeto de Lei que propõe alteração no CTM de Porto Seguro	96
Referências Bibliográficas	101
Anexos	114

INTRODUÇÃO

O planeta Terra passa por uma acelerada degradação ambiental. Por mais que alguns poucos céticos ainda resistam às inúmeras pesquisas e estudos dos impactos negativos do aquecimento global por exemplo, é indiscutível que os seres humanos estão destruindo - e em velocidade acelerada - o meio ambiente em que vivem (IPCC, 2014).

O plástico nos oceanos, o desmatamento que dá lugar ao agronegócio, a desertificação do solo, a piora da qualidade do ar e da água, a diminuição exponencial da biodiversidade, além dos crimes ambientais das empresas Vale e Samarco no Estado de Minas Gerais, demonstram com clareza solar que a relação com o meio ambiente tem sido desequilibrada. O Planeta Terra não consegue repor tudo que fornece de serviços ecossistêmicos, sobrecarregando-o em sua "capacidade de carga", e nosso atual sistema legal e o aparato estatal não conseguem impedir os impactos desta "pegada ecológica" (ROMEIRO, 2018, p. 7).

A política ambiental brasileira utiliza amplamente instrumentos de comando-e-controle, de caráter repressivo e punitivo, e não consegue, sozinha, impedir que a degradação ambiental aconteça. É necessário pensar novas formas de regular esta relação humana com o meio ambiente de modo mais eficiente, em especial aproximando a matéria ambiental da economia e do princípio do poluidor-pagador e seus desdobramentos. Com uma sociedade ocidental lastreada no capitalismo e no consumo, necessário se faz criar medidas de incentivo e desestímulo nos preços dos serviços e produtos, de acordo com seu impacto no meio ambiente (LUSTOSA; CÁNEPA; YOUNG, 2018, p.262)

Deste modo, não haverá a necessidade de contar apenas com o aspecto ético de consciência ambiental e o receio da punição - também importantes - para que o ser humano não prejudique o meio ambiente, mas também que haja a influência econômica nas decisões dos agentes de mercado, onde estes adotarão novas práticas e tecnologias mais limpas, pois será mais econômico e conseqüentemente mais vantajoso para o sucesso financeiro.

Estas medidas, chamadas de instrumentos econômicos, quando incidentes nos produtos e serviços, podem, através do seu caráter, conduzir comportamentos, de modo a alterar mentalidades com muito mais efetividade do que campanhas de conscientização ou multas ambientais.

Dentre os instrumentos econômicos possíveis de serem aplicados e de utilização ampla em boa parte dos países da OCDE estão os tributos ambientais de caráter extrafiscal (COMISSÃO EUROPEIA, 2001). Estes podem, através do seu aspecto extrafiscal de conduzir comportamentos, alterar a dinâmica econômica dos agentes de mercado, a partir de sua incidência em fatos geradores ligados à poluição e ações que degradem o meio ambiente. Além disso, podem, na perspectiva da tributação ambiental *lato sensu*, dar caráter verde a tributos já existentes, conduzindo comportamentos por exemplo através da concessão de isenções em casos em que o contribuinte adote práticas ambientalmente mais adequadas.

Em um país que possui seu sistema tributário pensado nas décadas de 1940 e 1950 e aprovado quando do início do regime militar (TORRES, 2009, p. 118-145), é primordial que haja uma adaptação não só através de novas roupagens, mas de um novo pensamento na utilização da tributação. É necessário que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, previsto no art. 225 da Constituição Federal, perpassasse também na lógica fiscal e econômica, como bem prevê o art. 170, VI, da Carta da República.

A utilização de tributos ambientais, seja no caráter *stricto sensu* com a criação de tributos específicos, seja em seu caráter *lato sensu*, dando perfil ambiental a tributos já existentes, já é uma realidade em diversos países (EUROSTAT, 2018), não sendo razoável que o Brasil, por sua importância ímpar na preservação, não adote medidas semelhantes para contribuir com o meio ambiente.

Neste sentido, este trabalho tem por escopo a intenção de contribuir com a reflexão acerca da aplicabilidade da tributação ambiental de caráter extrafiscal especificamente no município de Porto Seguro. Apesar de uma ampla gama de estudos relacionados à tributação ambiental e sua adaptabilidade ao atual sistema tributário constitucional, cada realidade guarda especificidades que impedem que experiências exitosas em outras cidades ou outros países sejam transplantadas de um lugar para o outro sem um estudo aprofundado.

Assim, o que se pretende é analisar o atual sistema tributário municipal e seus impactos negativos ao meio ambiente para, ao final, apresentar nas conclusões e no apêndice, uma proposta de alteração legislativa capaz de sugerir instrumentos econômicos novos que contribuam para a preservação ambiental e tenham o condão de contribuir com a condução dos comportamentos dos contribuintes.

Levando em conta as restrições do nosso federalismo fiscal e da constitucionalização abrangente do sistema tributário que resguarda à União a possibilidade de criação de novas

espécies tributárias, intenta-se dar caráter verde às normas tributárias de Porto Seguro de acordo com o atual sistema vigente, sem depender de eventuais emendas constitucionais ou outras normas federais.

Por tratar-se de um programa de pós-graduação multidisciplinar com grande influência sociológica e em especial antropológica, fundamental se faz tecer o perfil do pesquisador e do local pesquisado, para que seja possível entender o ponto de partida e ambientar as conclusões. Sendo de Porto Seguro e acompanhando todo o desenvolvimento urbano experimentado pela cidade até os dias atuais, é possível notar a sobreposição do interesse do capital sobre o meio ambiente. O Programa de Estado e Sociedade da UFSB possibilita que se exponha essa mudança de forma crítica, trazendo para o debate acadêmico possibilidades de solução influenciando diretamente e de forma prática o tecido social local.

Assim, produzir um projeto de lei local é pertinente para a cidade e para o programa de pós-graduação, permitindo que a academia influencie e seja influenciada, contribuindo para o aprimoramento das instituições.

Destarte, com o atual sistema constitucional vigente e sem sinal de uma reforma tributária abrangente num futuro próximo, este estudo visa estender consideravelmente o caráter verde dos tributos municipais sem necessitar de medidas outras que não uma aprovação de lei municipal. Assim, a cidade de Porto Seguro pode sair à frente e produzir uma reforma fiscal verde em seu sistema tributário, fazendo jus ao seu título de patrimônio natural da humanidade concedido pela UNESCO (IPHAN, 2014), sua importância histórico-cultural, seus remanescentes de mata atlântica, sua biodiversidade, contribuindo para a preservação do local para as presentes e futuras gerações.

Desta forma, através de metodologia da pesquisa ínsita aos estudos teóricos-conceituais do mundo jurídico, consistente em revisão bibliográfica, o trabalho se apresenta em quatro capítulos assim estruturados:

No **primeiro capítulo** uma análise da tutela jurídica do meio ambiente, trazendo um histórico da evolução da preocupação da sociedade com o meio ambiente e sua consequente previsão legal e constitucional até sua transformação em direito fundamental. Sua evolução também no campo econômico, desde a origem da teoria das externalidades e do imposto pigouviano até o Princípio do Poluidor-Pagador e seu desdobramento mais recente, o Princípio do Protetor-Beneficiário, de caráter exclusivo de estímulo comportamental.

Já no **segundo capítulo** apresentamos o tributo como instrumento de proteção ambiental, onde exibimos a evolução da preservação do ecossistema desde os instrumentos de comando e controle até os instrumentos econômicos, com foco especial na tributação ambiental. Fazemos uma reflexão acerca do caráter fiscal e extrafiscal do tributo e seu poder indutor, bem como desmistificamos aparentes conflitos com princípios tributários constitucionais como o da capacidade contributiva.

No **terceiro capítulo** trazemos o atual cenário da tributação ambiental no Brasil, a dificuldade de adaptação ao sistema constitucional existente e suas limitações decorrentes. Demonstramos ainda o caráter *marrom* de nosso sistema tributário que privilegia condutas ambientalmente reprováveis em desfavor de outras que poderiam trazer benefícios diversos.

No **quarto e último capítulo** fazemos uma análise do atual sistema tributário municipal de Porto Seguro e seu caráter igualmente desfavorável à preservação do meio ambiente. Em seguida, tópico a tópico, apresentamos sugestões de aprimoramento de cada um dos tributos de competência municipal que podem se adaptar e contar com um caráter mais verde. Ao final, como apêndice do trabalho, apresentamos um projeto de lei que altera a Lei Municipal 925/2010 - Código Tributário Municipal de Porto Seguro, com as sugestões apresentadas já em formato técnico e adequado para iniciar uma discussão pela sua aplicabilidade tanto pela autoridade fazendária municipal quanto pelo Poder Legislativo.

Este estudo, conforme se pretende, pode servir de base para estudos em outros municípios, desde que haja sempre um amplo debate social e uma adequação à realidade local.

Há de ser reiterado, por fim, que o presente trabalho não pretende esgotar o estudo da aplicabilidade da tributação ambiental no município de Porto Seguro, tampouco ambiciona ser voz única na elaboração de um projeto de lei de tamanha relevância. Pretende, entretanto, trazer à luz temática tão importante, adensando os debates e, em especial, tentando trazer junto com a apresentação dos problemas, possíveis soluções, aproximando a pesquisa acadêmica do resultado prático e buscando efetividade.

CAPÍTULO I - A TUTELA JURÍDICA DO MEIO AMBIENTE

De acordo com os atuais estudos sobre a origem dos seres humanos, a raça humana surgiu na África Oriental há cerca de 2,5 milhões de anos, a partir de um gênero anterior de primatas. Há cerca de 800 mil anos se passou a fazer o uso esporádico do fogo. Há 70 mil anos houve a chamada Revolução Cognitiva, época em que os humanos criaram barcos, lâmpadas a óleo, arcos e flechas, agulhas, religião, comércio e estratificação social. Por outro lado, há cerca de 10 mil anos, os seres humanos passam a controlar a natureza através da Revolução Agrícola, manipulando a vida de algumas espécies de plantas e de animais (HARARI, 2018).

Em todas as ocasiões, os seres humanos experimentaram uma relação simbiótica com o meio ambiente, apesar de nosso desenvolvimento cognitivo, tecnológico e urbano muitas vezes nos faça pensar o contrário (MARIANO et al. 2011, p. 158-170). O ser humano é parte integrante do meio em que vive e, pelo menos por enquanto, possui apenas o Planeta Terra como habitat.

Entretanto, apesar da perene onipresença do meio ambiente, a existência como espécie da raça humana apenas há poucas décadas causou tamanho impacto que houve a utilização irrestrita dos recursos naturais acima de sua capacidade de regeneração, o que é um problema que pode levar à extinção humana. Os recursos naturais são finitos. Os seres humanos precisam, caso não desejem o fim da espécie, encontrar uma forma de viver de acordo com a capacidade de regeneração do planeta. Boulding (1966) faz uma metáfora sobre o planeta terra, comparando-o com uma nave espacial que, à deriva, vaga no espaço com uma reserva limitada de recursos naturais.

Neste sentido, os recursos se dividem em regeneráveis e não regeneráveis. Mesmo os regeneráveis possuem uma capacidade de regeneração limitada e uma velocidade relativamente lenta, em desacordo com o atual consumo da civilização humana (ARAGÃO, 2014).

Esse acelerado consumo, acima da capacidade de regeneração do planeta, que se iniciou em especial após a Revolução Industrial do séc. XVIII é tão impactante no planeta, que cientistas decidiram considerar o fim do holoceno como período geológico vigente até

então e considerar uma nova era do planeta, chamada de antropoceno (CRUTZEN, 2002). Esse novo período geológico é caracterizado por uma sociedade de alta entropia que perdeu de vista que a economia é apenas um subsistema aberto dentro da biosfera, e que, conseqüentemente, para prosperar deverá respeitar os limites biofísicos do planeta. Para Virgínia Garcia Acosta (2017, p. 9) as principais características do antropoceno estão em: (1) crescimento dinâmico da população; (2) urbanização descontrolada; (3) desenvolvimento intenso da infraestrutura; (4) aumento do consumo; (5) exploração desenfreada de recursos; (6) intensificação e diversificação da pobreza; (7) diminuição da biodiversidade. Afirma ainda que, apesar de iniciado na Revolução Industrial, atinge sua plenitude a partir de 1950, após as bombas nucleares, a agricultura industrializada, as mudanças climáticas e a proliferação do plástico.

Os problemas ecológicos e as suas conseqüências definem de maneira especial e dramática a dimensão espacial e temporal da questão ambiental. (1) tratam-se de problemas que comprometem o espaço ambiental como um todo; vão além das fronteiras geográficas - são de caráter global; (2) As conseqüências são imprevisíveis ao longo do tempo - são de caráter intergeracional; e (3) Não afetam exclusivamente os seres humanos, mas toda forma de vida no planeta - problemas interespecies. Estas três dimensões da justiça ambiental visam conservar a hospitalidade no planeta. A partir destes três âmbitos é possível analisar a ideia de justiça ecológica que deve guiar tanto as políticas públicas como as diversas condutas e ações dos seres humanos na sua relação com o meio ambiente (MARTIN MATEO, 2003).

Existem dois vetores de impactos ambientais causados pela humanidade: (a) um vetor horizontal, que se expressa na ocupação e transformação do espaço natural, onde se destacam a agropecuária e a urbanização; (b) e um vetor vertical dado pela extração de recursos minerais que se encontram inertes na crosta terrestre e sua transformação, uso e descarte na ecosfera (ROMEIRO, 2018, p. 6).

O escasseamento dos recursos naturais fez com que os seres humanos mudassem a sua crença, deixando de acreditar nos bens ambientais como bens livres e gratuitos, disponíveis para todos a todo tempo. Isto significou, no campo jurídico, uma mudança na forma de classificar estes bens. O que era antes considerado *res nullius* ou *res communes*, passou a ser visto como *res omnium*, bens de todos (ARAGÃO, 2014, p. 30).

Esta mudança de entendimento é profunda. Até então o meio ambiente era, quando muito, objeto de discussão no campo privado, quando ações de particulares prejudicavam seus imediatos vizinhos. Afora isto, não havia o entendimento do meio ambiente como bem comum de todos e merecedor de proteção ampla e irrestrita.

Consequentemente, se a ideia passou a ser de que estes bens ambientais pertencem a todos os seres humanos, passou-se a enxergar uma responsabilidade intergeracional pela preservação do *res omnium*. Há, então, uma responsabilidade fiduciária das atuais gerações em deixar os recursos naturais do mesmo modo que encontraram para as próximas (KISS, 1975). Alexandra Aragão (2014) vai além, afirmando que o estado de degradação é tão acentuado que a responsabilidade é de recuperar a qualidade do ambiente, reaproximando-o do nível ótimo.

Carlos Peralta Montero (2014, p. 37) vai concluir dizendo que o homem possui, ao mesmo tempo, uma relação de autonomia e de dependência com o meio natural. O homem participa do entorno natural do qual faz parte, e dentro dele constrói um núcleo sociocultural. Entretanto, desenvolveu-se sem integrar o elemento ecológico. De forma equivocada considerou-se a natureza como um objeto infinito que pertence ao homem e que por este pode ser explorado sem restrições. A pauta de desenvolvimento dos seres humanos tem-se caracterizado pela apropriação dos sistemas naturais em benefício próprio, representando não poucas vezes um alto custo para as outras espécies e para o bem-estar a longo prazo da humanidade. O homem perdeu de vista que a natureza constitui o nosso lar e a nossa fonte de meios de subsistência.

1.1. O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado

A moderna tutela jurídica do meio ambiente encontra sua origem e desenvolvimento nos instrumentos de direito internacional. A comunidade internacional começou a se preocupar mais seriamente com a problemática ambiental a partir do final da década de 1960, início dos anos 1970. O relatório do Clube de Roma, de 1972 - conhecido como Relatório Meadows - lançou o primeiro alerta sobre os limites do crescimento (BRUSEKE, 2003, p. 29-30). Na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano, de 1972, foi

adotada a Declaração de Estocolmo, para muitos, o ponto de partida do direito ambiental moderno (LOZANO CUTANDA, 2004, p.37).

No preâmbulo desta Declaração foi estabelecido:

2. A proteção e o melhoramento do meio ambiente humano é uma questão fundamental que afeta o bem-estar dos povos e o desenvolvimento econômico do mundo inteiro, um desejo urgente dos povos de todo o mundo e um dever de todos os governos.

Sob a influência da Declaração de Estocolmo, a constitucionalização do ambiente passou a ser uma tendência internacional. Com o consenso por parte da comunidade internacional sobre a importância do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito humano indispensável para viver em condições de dignidade, de forma paulatina diversos países começaram a tutelar o meio ambiente nas suas Constituições Políticas.

Carlos Eduardo Peralta Montero (2014, p. 98) traz um histórico afirmando que os primeiros antecedentes podem ser encontrados inclusive antes da Declaração de Estocolmo. Entre o fim da década de 50 e início dos anos 70 do século passado, algumas Constituições dos países do Leste Europeu passaram a tutelar o meio ambiente. A Constituição da Polônia foi pioneira na matéria (1952) ao estabelecer que todos têm o direito de aproveitar os valores do meio ambiente e o dever de defendê-los. Por outra parte, constituições como a da antiga Checoslováquia (1960), a da Bulgária (1971) e a da Hungria (1972) determinavam o dever do Estado de proteger o meio ambiente. Posteriormente, a tutela constitucional do meio ambiente aparece na Europa Ocidental em Constituições como a suíça (1971), a grega (1975), a Constituição de Portugal (1976) e a da Espanha (1978).

Na América Latina a preocupação com a questão ambiental pode-se constatar em diversas constituições, entre elas: a Constituição do Panamá (1971), a cubana (1976), a chilena (1980), a hondurenha (1982), a Constituição de El Salvador (1983), a Constituição do Haiti (1985), da Nicarágua (1987), do México (1987), a Constituição Federal do Brasil (1988), a Constituição do Paraguai (1992), a da Argentina (com a reforma de 1994) e a Constituição da Costa Rica (com a reforma de 1994).

A constitucionalização do meio ambiente é um fenômeno recente, se manifestando de diferentes formas nos ordenamentos jurídicos de cada país, mas que reflete claramente a relevância da questão ambiental no cenário atual e a exigência de uma transformação do modelo de desenvolvimento econômico implementado a partir da revolução industrial. Herman Benjamin (2007, p. 68) vai afirmar que apesar de não ser imprescindível a previsão expressa em uma constituição, deve-se festejar e estimular que isso aconteça. Um regime constitucional cuidadosamente redigido, de modo a evitar dispositivos nebulosos e de sentido incerto, pode muito bem direcionar e até moldar a política nacional do meio ambiente.

A constitucionalização da proteção do meio ambiente evidencia a incorporação de novos valores que vão provocar um redimensionamento do papel do Estado na sociedade, tanto no plano econômico como político e jurídico. Acentua-se a importância do valor da solidariedade, tão esquecido no modelo clássico do Estado liberal (FENSTERSEIFER, 2008, p. 132-157).

A qualidade do meio ambiente passa a ser um fim constitucional que determina a obrigação por parte do Estado de zelar pelo respeito e pela proteção do meio ambiente (MILARÉ, 2005, p. 184). O Estado passa a desempenhar um importante papel na adoção de políticas públicas que protejam e garantam de forma efetiva o direito ao meio ambiente, e que ao mesmo tempo permitam o desenvolvimento econômico, de forma que se propicie uma sustentabilidade ambiental. A constitucionalização do meio ambiente revela a adoção de uma nova postura, na qual os recursos naturais não podem ser vistos unicamente desde uma perspectiva econômica (MONTERO, 2014, p. 100).

Esta constitucionalização do meio ambiente, afirma Herman Benjamin (2002, p. 92), provoca uma diminuição da fria avaliação econômica dos recursos ambientais de modo exclusivista e individualista, precisando ser sempre contrabalançada com a saúde dos cidadãos, as expectativas das futuras gerações, a manutenção das funções ecológicas, os efeitos a longo prazo da exploração, os benefícios do uso-limitado (e até do não uso) da natureza.

Há então a assunção de um Estado socioambiental como característica constitucional, garantindo que o desenvolvimento respeite os limites biofísicos do planeta. O Brasil faz parte

desta nova visão e também deve ser encarado como um Estado democrático, social e ambiental de Direito.

Assim, no Brasil, a doutrina e a jurisprudência são pacíficas no sentido de reconhecer o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como integrante do rol dos direitos e garantias fundamentais da pessoa humana. Apesar de não estar previsto no Título II da Constituição Federal do Brasil da leitura o art. 5º, §2º - que estabelece uma cláusula de abertura em matéria de direitos fundamentais -, e do art. 225 deriva a jusfundamentalidade - material e formal - do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Isto significa que, apesar de fora do rol do art. 5º, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado também é um direito e garantia fundamental em par de grandeza dos demais, tendo o parágrafo segundo do supramencionado artigo permitido esta interpretação. Importante ainda ressaltar que a Constituição Federal dedicou um capítulo inteiro - Capítulo VI - para tratar exclusivamente do tema meio ambiente, o que demonstra a clara preocupação do constituinte.

Em consonância com o disposto nesta norma, é interessante destacar que o constituinte brasileiro, no art. 170 da CF/1988, estabeleceu expressamente a defesa do meio ambiente como um dos princípios que devem guiar e orientar a ordem econômica. Este tema será tratado pormenorizadamente do tema no próximo capítulo do presente trabalho.

Este direito fundamental, previsto no art. 225 e pertencente ao rol de direitos e garantias fundamentais, faz parte dos direitos denominados de terceira dimensão ou direitos do gênero humano, fundamentados no valor da solidariedade - ou da fraternidade, que surgem como consequência da contaminação das liberdades, que ganha força novamente no século XX (FENSTERSEIFER, 2008, p. 133-134).

O direito fundamental ao meio ambiente guarda uma íntima relação com os direitos da personalidade, uma vez que a vida num ambiente degradado compromete o livre desenvolvimento da personalidade humana, especialmente no que diz respeito à integridade psicofísica do ser humano (SILVA, 2007, p. 169-185). O ser humano vive e sobrevive dentro do meio ambiente do qual forma parte. A ação poluidora do homem é um suicídio, pois ele destrói e degrada o próprio meio onde encontra as condições para se desenvolver biológica, social e psiquicamente (ELY, 1988, p. 3).

Deve-se entender que o meio ambiente é um direito difuso, em tese, esse direito é de titularidade transindividual, ou seja, que não pertence a uma pessoa ou grupo claramente determinado, mas sim pertence a toda a sociedade. Trata-se de um direito de dimensão coletiva, que afeta a todas as pessoas sem distinção. No entanto, cabe salientar que o direito ao meio ambiente, ainda que de natureza difusa ou transindividual, é um direito que pertence a todos e a cada um individualmente. Em outras palavras, apesar da sua natureza difusa, tal direito não deixa de contemplar também uma perspectiva individual, de caráter subjetivo, na medida em que a lesão ao ambiente pode atingir simultaneamente tanto a coletividade quanto o indivíduo, que estaria legitimado para defender o seu direito subjetivo. No Brasil essa defesa poderá ser feita mediante ação civil pública ou ação popular (MONTERO, 2014, p. 109-110).

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado tem um aspecto defensivo e um aspecto prestacional. Em seu aspecto defensivo, de feição negativa, trata-se de um direito que arma os cidadãos contra as ações que lhes sejam prejudiciais, de forma que nem o Estado nem os particulares podem invadir o âmbito de proteção do direito, comprometendo ou rompendo o equilíbrio do meio ambiente (TORRES, 2001, p. 301)

Por outro lado o aspecto prestacional, de feição positiva, exige intervenções do Estado para a efetivação do Direito - seja para a proteção ou para a recuperação do meio ambiente - e o dever dos cidadãos de respeitar a qualidade ambiental (MONTERO, 2014, p. 113).

Robert Alexy (2001, p. 429) considera que o direito ao meio ambiente é um *direito fundamental como um todo*. (1) trata-se de um direito de defesa, no sentido que o Estado deve omitir determinadas intervenções no meio ambiente; (2) é um direito de proteção que supõe o dever do Estado de proteger os cidadãos contra intervenções de terceiros; (3) é um direito a procedimentos, que permite a participação cidadã em assuntos relevantes para o meio ambiente; e (4) é um direito prestacional que se traduz na adoção de medidas por parte do Estado para melhorar a qualidade ambiental.

Do dever fundamental de defender o meio ambiente derivam obrigações de cunho negativo e positivo, vinculadas a função socioambiental da propriedade. Por um lado exige-se a abstenção de condutas que lesem o meio ambiente, e por outro lado são impostos comportamentos positivos dos atores privados, exigindo a adoção de condutas específicas

com o intuito de prevenir e reparar qualquer forma de degradação do ambiente que esteja relacionada com o exercício do direito de propriedade (MONTERO, 2014, p.114).

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado então é um direito fundamental, garantido constitucionalmente, que exigem condutas e obrigações de cunho positivo e negativo. Para que se possa compreender o tema e avançar para a tributação ambiental, indispensável analisar a teoria econômico-ambiental fundamental que consagra o conceito de externalidades.

1.2. A teoria econômico-ambiental das externalidades

O meio ambiente é o supridor da infraestrutura física das atividades humanas, bem como dos materiais e da energia necessários para tais atividades. À medida que o meio ambiente vai se tornando escasso, relativamente às necessidades de desempenho de tais funções, ele precisa ser economizado. Além disso, o entorno natural vai se tornando escasso relativamente às necessidades de dispersão e assimilação (reciclagem natural) dos resíduos gerados pelas atividades humanas de produção e consumo (CÁNEPA, 2018).

De um ponto de vista econômico, a questão da degradação ambiental envolve o problema da alocação adequada dos recursos ambientais. Os recursos do planeta terra são limitados, e a apropriação deles por parte dos agentes econômicos não responde a critérios equitativos, nem à capacidade de tolerância do nosso entorno ambiental. Em regra, as leis do mercado perdem de vista que o meio ambiente é uma *res omnium* que não é passível de apropriação privada. Em tese, numa economia de mercado vão primar os interesses econômicos (tanto individuais como grupais) sobre os valores ambientais. (MONTERO, 2014, p. 124).

O uso abusivo dos bens ambientais não gera, em regra, nenhum custo para o agente econômico. Entretanto, o gera para a coletividade, que sofre com a perda do bem-estar, bem como com o custo com a recuperação do bem degradado, como com estações de tratamento de água, por exemplo (PALAO TABOADA, 2005).

Há, portanto, uma falha do mercado em, com suas leis próprias e sua mão invisível idealizada por Adam Smith (1988), solucionar o problema da degradação ambiental. O

laissez-faire é incapaz de conduzir a economia ao ponto ótimo de bem-estar social, já que há um desencontro radical entre o interesse individual e o interesse geral da sociedade. Herman Daly (1973) chega a metaforizar que, nas questões ambientais, o mercado não é guiado por uma mão invisível, mas sim, por um pé invisível, dada a sua ineficiência e incapacidade, contrariando a ideia de Smith e seu livre mercado.

A compreensão deste fenômeno de dilapidação ambiental gerado pela atividade econômica avança significativamente com a contribuição teórica do conceito de externalidade, cunhada por Marshall (1890), isto é, os efeitos positivos e negativos que se manifestam fora da esfera econômica em sentido estrito. As externalidades são os efeitos causados pelos processos de produção ou de consumo que afetam ou beneficiam terceiros que não participam da transação. Ou seja, trata-se dos custos ou benefícios originados pelas diversas atividades econômicas que não sendo devidamente internalizadas circulam externamente ao mercado (MONTERO, 2014).

Compreender a teoria das externalidades é fundamental para avançar na compreensão da tributação ambiental conforme proposto no presente estudo. Externalidades são consequências geradas do lado de fora da atividade econômica estrita. Quando se produz um bem ou se fornece um serviço, consequências outras acontecem para além da estabelecida na relação econômica. A atividade de mineração do alumínio, por exemplo, envolve a utilização da soda cáustica para sua extração (ACERO, 1993). O despejo deste produto químico no meio ambiente gera consequências negativas para o meio ambiente e conseqüentemente para todos os moradores do entorno da área de extração. Em contrapartida, empresas que vendem carros elétricos diminuem a quantidade de veículos com motores à combustão nas ruas, melhorando a qualidade do ar, beneficiando a todos.

Para David Howden (2013), externalidade é o impacto causado pelas ações de um determinado indivíduo ou grupo a terceiros próximos, todavia não participantes, seja direta ou indiretamente, da ação geradora do resultado. Podem ser positivas, quando o resultado acarretado ao terceiro lhe for benéfico, ou negativo, quando ocorrer um prejuízo.

No geral, economistas argumentam que, quando os custos e os benefícios são internalizados — isto é, corretamente distribuídos — os mercados são capazes de alocar bens

de maneira eficiente. Quando você auferir os benefícios de comprar um bem ou arcar com os custos de produzir este bem, haverá um nível eficiente de consumo e de produção.

Supostamente, externalidades são problemáticas quando elas beneficiam outras pessoas além daquela única que está, sozinha, pagando pelo bem. Alternativamente, também pode haver um problema quando uma pessoa que está produzindo algo não é compelida a arcar com todos os custos de produção, de modo que parte destes custos pode ser jogada sobre terceiros por meio de uma externalidade negativa. Ambas as situações são agrupadas no termo "falhas de mercado".

Howden (2013) admite que simplesmente não se sabe qual é o real alcance das externalidades. Aquelas pessoas que não ligam para a poluição irão saudar a criação de empregos de uma fábrica que polui o meio ambiente; já aquelas que já possuem um emprego não irão ligar para este benefício, e estarão mais propensas a abordar as consequências negativas da poluição. Para o autor, o fato é que, no final, não o ser humano não está em posição de fazer nenhum juízo de valor. Simplesmente não se sabe qual é a externalidade relevante, e nem mesmo se ela é positiva ou negativa.

E este talvez seja uma das grandes problemáticas ao lidar com as externalidades no campo econômico, em especial quando relacionadas ao meio ambiente. Auferir o real impacto destas externalidades e mensurar exatamente seu custo é uma tarefa hercúlea, para não se dizer impossível. Este assunto será mais aprofundado quando for abordado o Princípio do Poluidor-Pagador.

Estes processos de produção e consumo de bens, denominadas externalidade, geram efeitos externos que acabam afetando terceiros. Alexandra Aragão (2014, p. 31-32) explica:

O preço de mercado só seria uma medida adequada para avaliar as perdas e os ganhos sociais resultantes do uso normal dos recursos, se se verificassem simultaneamente duas condições ideais: primeiro, se, em concorrência perfeita, o preço de mercado dos bens correspondesse exatamente à avaliação que os consumidores fazem dos benefícios derivados do seu consumo; e segundo, se o preço dos fatores de produção fosse igual ao valor da produção que estes poderiam produzir na sua melhor utilização alternativa. Porém, na vida real, pode não se verificar alguma ou, mais provavelmente, nenhuma destas proposições.

Efetivamente, pode haver bens cuja produção e ou consumo dê origem a benefícios que vão ser concedidos, ou perdas que vão ser impostas a outras pessoas, que não são as que compram, ou sequer as que consomem ou utilizam esse bem e se situam fora da relação econômica fundamental considerada, entre produtor ou prestador de serviços e o consumidor ou beneficiário da prestação. Tais benefícios ou perdas, subprodutos da atividade de produção ou consumo são, respectivamente, concedidos ou impostos a estes “outsiders”, (na terminologia anglo-saxônica) independentemente da sua vontade, mas também independentemente da vontade de quem os produz.

Em 1920, Pigou (1962), o primeiro a analisar e sistematizar o impacto da poluição na sociedade, entendendo que a divergência entre os custos privados e os custos sociais geram externalidades ambientais negativas. Essa externalidade negativa é uma verdadeira falha de mercado. O mercado falha porque os consumidores e produtores que contaminam e degradam o meio ambiente não pagam por isso. Com a sua atividade causam prejuízo à sociedade como um todo, que o mercado só teria em conta se os prejudicados detivessem os direitos de propriedade sobre os referidos recursos naturais (BUÑUEL GONZALEZ, 2004, p. 31).

A escola de bem-estar, liderada por Pigou, defendia a tese de que os efeitos externos negativos produzidos deveriam ser internalizados pelos agentes econômicos, através do pagamento de um tributo de importe igual à diferença entre os custos privados e sociais, tendo em conta os danos sofridos (YABAR STERLING, 2002, p. 155). O economista inglês considerava que, para solucionar o problema das externalidades era necessária a intervenção do Estado. O Estado deveria impor um sobrepreço sobre o uso do meio ambiente ou dar uma subvenção pelo uso dos recursos ambientais (PIGOU, 1962, p. 192).

Para Pigou, a melhor solução seria a imposição de um tributo que recairia sobre a atividade que produz os efeitos negativos e seria equivalente ao dano social produzido, resultante da diferença existente entre o custo social marginal e os custos privados, internalizando o custo externo na estrutura econômica das empresas e conseqüentemente no sistema de preços. O imposto pigouviano ótimo pode ser considerado como o antecedente da tributação ambiental moderna (MONTERO, 2014, p. 130).

Para Eugênio Miguel Cánepa (2018), analisando o imposto pigouviano afirma que o Estado, através da autoridade ambiental, imporá um tributo (por unidade produzida) igual ao valor da externalidade buscando o *ótimo de pareto*. Nesse momento, a curva de custo

marginal privado global é corrigida e se tem uma nova curva de oferta que reflete os custos marginais privados mais o custo marginal social. Como resultado, aumenta o preço do produto para os consumidores e diminui a quantidade transacionada no mercado. Os consumidores passam a pagar um preço “realista” pelo produto, cobrindo todos os custos que a sociedade realmente tem, e há uma diminuição da quantidade transacionada do produto, materializando uma menor pressão sobre o meio ambiente.

Em contraposição à solução pigouviana, nasceu a teoria da negociação direta de Ronald Coase (1960), que concebe os fatores de produção como direitos, fazendo entrar no jogo do mercado muitos dos elementos ambientais, privatizando-os (ARAGÃO, 2014, p. 36). Coase entendia que os diversos atores envolvidos poderiam fazer trocas que produziriam um resultado eficiente que eliminaria as externalidades. Nesse marco, o papel do Estado deveria limitar-se a facilitar as trocas e fazer cumprir os acordos resultantes (MONTERO, 2014, p. 133).

A visão do individualismo financeiro de Coase não prevaleceu, mas o que é certo, é que o ordenamento jurídico e o sistema econômico conduzem o indivíduo - *homo oeconomicus* - agindo hedônica e racionalmente, a degradar o ambiente. Por isso considerar que, indiretamente, a culpa da degradação do ambiente também é do Estado, que deve reconhecer as limitações do ordenamento jurídico e do sistema econômico e intervir no sentido de as corrigir (ARAGÃO, 2014, p. 40).

Ramon Martin Mateo (1991) considera que o Direito do Ambiente visa corrigir as deficiências do sistema de preços nas economias de cunho liberal. É necessário que as despesas necessárias ao controle da degradação ambiental sejam suportadas pelos causadores das externalidades. Os poluidores são chamados a suportar o custo dos recursos ambientais que utilizam, de forma a que eles sejam geridos e utilizados parcimoniosamente. Este é o significado da fórmula: poluidor-pagador (ARAGÃO, 2014, p. 41).

1.3. O princípio do poluidor-pagador

Até o fim dos anos 1960, não se falava em proteção ao meio ambiente. As primeiras décadas do pós-guerra mantinham os povos e seus governos preocupados com a recuperação

econômica e o aumento do Produto Interno Bruto (PIB). A poluição, que até então se mantinha em níveis toleráveis, começa a apresentar problemas mais graves, e, somente na década de 1970, após alguns acidentes ambientais de proporções maiores (UNICAMP, 2017), é que passa a fazer parte do debate político¹. Foi nas décadas de 1970 e 1980 que os países passaram a adotar medidas uniformes de proteção ao meio ambiente. Na Europa, em especial por sua geografia e concorrência no mercado externo, foi necessário harmonizar a legislação para que países com menor rigor ambiental não se beneficiassem na posterior venda de seus produtos, já que não estavam submetidos aos custos ambientais de produção. Além disso, catástrofes ambientais poderiam facilmente atingir países vizinhos e gerar problemas políticos entre nações (ARAGÃO, 2014).

A Conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente celebrada em Estocolmo em Junho de 1972, a publicação na mesma época do relatório do “Clube de Roma” sobre os limites do crescimento e a reunião de Chefes de Estado e Governo celebrada em Paris em Outubro do mesmo ano marcaram o início da política comunitária do ambiente.

O Princípio do Poluidor-Pagador surge neste cenário, inicialmente como slogan político após a efervescência estudantil de Maio de 1968 e como princípio de política do ambiente teve lugar em Maio de 1972, numa Recomendação da OCDE sobre política do ambiente na Europa (OCDE, 1972). Na sequência o Conselho da Europa adota igualmente uma Recomendação sobre o mesmo tema, onde o Princípio recebe nova consagração expressa. Em Novembro de 1973, o PPP foi recebido como princípio base da ação comunitária em matéria de ambiente, no primeiro Programa de Ação das Comunidades Europeias.

No Brasil, a responsabilização do poluidor pelas externalidades negativas aparece pela primeira vez na Lei 6.938 de 1981 (BRASIL, 1981), que estabelece a Política Nacional de Meio Ambiente, impondo, ainda que de forma embrionária, a imposição ao poluidor a obrigação de recuperar ou indenizar os danos causados. A Constituição Federal de 1988 ampliou a proteção e deu especial tratamento ao meio ambiente. Como *res communis*

¹ Em 1976, na cidade de Seveso na Itália, após a explosão de uma fábrica de produtos químicos, foi lançado ao ar uma nuvem composta de dioxina (subproduto industrial gerado em certos processos químicos, como na produção de cloro e inseticida, bem como na incineração de lixo), que permaneceu estacionada sobre a cidade (UNICAMP, 2017).

omnium, o meio ambiente recebe a proteção do Estado garantida pela Constituição no art. 170, trazendo a defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica.

Ainda na Carta Constitucional de 1988, foi estabelecido o Capítulo VI, art. 225, que trata especificamente da matéria do meio ambiente, demonstrando o avançar da sociedade brasileira no que se refere à preservação. Herman Benjamin (2008, p. 39-41) vai afirmar que existem cinco grandes bases fundamentais em trazer a preservação do meio ambiente na Constituição, sendo elas: (1) compreensão sistêmica, orgânica ou holística do tema, além de autonomia legal; (2) compromisso ético de preservar o meio ambiente para as atuais e futuras gerações; (3) reestruturação do direito de propriedade para abrigar a sustentabilidade ambiental, através da ecologização de sua função social; (4) faz-se uma clara opção por processos decisórios abertos, transparentes, bem-informados e democráticos, estruturados em torno de um devido processo ambiental; e (5) uma nítida preocupação com a implementação, visando a evitar que a norma maior (mas também a infraconstitucional) assuma uma feição retórica - bonita à distância e irrelevante na prática.

A Constituição da República tratou de estabelecer ainda, para atingir os objetivos de preservação do meio ambiente, o chamado federalismo cooperativo, para que todos os entes políticos possam disciplinar a matéria. Desta forma, a responsabilidade pela proteção do meio ambiente é comum e solidária (MILARÉ, 2005, p. 228). Isto significa dizer que a Constituição tratou de dar abrangência ao meio ambiente não só como direito fundamental, mas também dando a todos os entes políticos a responsabilidade concorrente de preservá-lo.

Tratando ainda do tema do PPP, a sua definição está expressa desde 1972, por definição da OCDE em sua Recomendação do Conselho sobre Princípios Orientadores Relativos aos Aspectos Econômicos Internacionais das Políticas Ambientais (OCDE, 1972). A Professora Alexandra Aragão (2014, p. 55-56) traduz o conceito:

O princípio que se usa para afetar os custos das medidas de prevenção e controle da poluição, para estimular a utilização racional dos recursos ambientais escassos e para evitar distorções ao comércio e ao investimento internacionais, é o designado “princípio do poluidor pagador”. Este princípio significa que o poluidor deve suportar os custos do desenvolvimento das medidas acima mencionadas decididas pelas autoridades públicas para assegurar que o ambiente esteja num estado aceitável. Por outras palavras, o custo destas medidas deveria refletir-se no preço dos bens e serviços que

causam poluição na produção ou no consumo. Tais medidas não deveriam ser acompanhadas de subsídios que criariam distorções significativas ao comércio e investimentos internacionais.

São duas então as finalidades apontadas na formulação da OCDE, encorajar a utilização racional dos recursos ambientais escassos, e evitar distorções ao comércio e aos investimentos internacionais.

Apesar de estar consagrado expressamente na Europa desde 1972, No ordenamento jurídico brasileiro ele se consagra como princípio norteador da Política Nacional do Meio Ambiente a partir da edição, em 1981, da Lei 6.938, que no inciso VII do art. 4º, dispõe ser objetivo da Política, a "imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos" (SARLET; FENSTERSEIFER, 2014, p. 86).

Roberto Rabbani (2017, p. 211) vai afirmar que o respaldo do PPP no Brasil está no §3º do art. 225 da Constituição Federal, que estabelece: *As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.*

Também está consagrado no tratado denominado Rio 92, fruto da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, ocorrida na cidade do Rio de Janeiro em junho de 1992, onde previu expressamente em seu Princípio 16 o conceito do poluidor pagador e, com a assinatura do Estado brasileiro, passou a integrar nosso ordenamento jurídico com status de norma constitucional (ONU, 1992).

Apesar de previsto nestes dois dispositivos acima citados, alguns autores entendem que o Princípio do Poluidor-Pagador foi tratado de maneira equivocada, sem abranger sua total completude. Para Raissa Pimentel Silva (2018, p. 41) o PPP fora abordado de modo equivocado, pois foi tratado como sinônimo do princípio da responsabilidade, em detrimento da sua adequada compreensão como mandamento imbricado à lógica econômica da internalização das externalidades negativas. Este é o posicionamento também de Herman Benjamin (1993, p. 08), para quem a redação dos §§ 2º e 3º do art. 225 da Constituição Federal não confere a necessária amplitude ao princípio em comento, vez que apenas

contempla uma dimensão reparatória, falhando em abarcar a dimensão preventiva que lhe é ínsita.

Roberto Rabbani (2017, p. 216-217) propõe uma releitura do PPP, considerando-o princípio matriz, de onde brotam outros subprincípios como precaução, prevenção, equilíbrio do orçamento ambiental, a correção da fonte dos danos ao ambiente, etc. Assim, o PPP serviria de fundamento para eventual omissão das normas ambientais, podendo ter cunho sancionador, indenizatório ou tributário.

Não se trata de um princípio de caráter predominantemente repressivo e sancionatório, mas sim uma diretriz consternatória, de índole preventiva. Com a incorporação deste princípio ao universo jurídico, evita-se que ocorra a privatização dos lucros e socialização dos prejuízos, impondo ao poluidor a assunção dos custos necessários à mitigação e/ou eliminação dos prejuízos sociais decorrentes da atividade produtiva.

Assim, ao menos em um plano ideal, tornar o produto ou serviço mais caro, internalizando as externalidades negativas, direcionaria comportamentos. Em paralelo, à medida que os custos são repassados ao consumidor final, a justiça social é prestigiada, uma vez que aqueles que efetivamente se beneficiam do produto ou serviço são onerados, não sofrendo a coletividade com os custos da poluição, sejam financeiros ou sociais. Trata-se, pois, da vocação redistributiva inerente ao princípio do poluidor-pagador (MOREIRA; LIMA, 2014).

Assim, mesmo com a assinatura do tratado da Rio 92, a aplicabilidade do PPP no Brasil enfrenta resistência, em especial em matéria tributária. Em 2003 a Emenda Constitucional nº 42 de 2003, que estabeleceu alterações ao Sistema Tributário Nacional, acrescentou ao inciso VI do art. 170 o tratamento econômico diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (BRASIL, 2003), tentando exprimir o que já estava determinado no Princípio 16 da Rio 92. Outrossim, ainda não se observam avanços suficientes para se afirmar que o PPP é aplicado no atual sistema tributário nacional de forma ampla, ficando adstrito apenas a algumas poucas decisões jurisprudenciais relacionadas ao sistema de punição da legislação ambiental convencional (PIMENTA; ROCHA, 2017).

Se o que se objetiva são resultados diferentes, é necessário mudar o foco de como lidar com o problema. Se o que se busca é um meio ambiente hígido e que esteja assentado na sustentabilidade, é preciso que se investigue se a política tributária fomenta esse resultado, sem o que de nada adiantarão as medidas governamentais paliativas que são tomadas na defesa ambiental (CALDEIRA; CARNEIRO, 2015, p. 301).

1.4. O Princípio do protetor-beneficiário - PPB

Até poucas décadas, preponderava uma leitura acerca do Direito engendrada sob o enfoque formal e puramente normativista, com quase exclusiva atenção para a estrutura da norma, independente do seu conteúdo material. A proposta epistemológica, sustentada por Hans Kelsen no intuito de conferir cientificismo - e até certo hermetismo procedimental, pode-se dizer - ao estudo de uma ciência da normatividade, implicava na compreensão do Direito como um produto metódico de procedimentos formais, dedutivos e indutivos, em que a norma jurídica é criada com o escopo de direcionamento da conduta do agente social, sob a ameaça de imposição de uma sanção ante a inobservância dos comandos estatuídos (BOBBIO, 2007, p. 61-70).

Após a Primeira Grande Guerra, a postura omissiva característica do Estado liberal, que assumia um papel não intervencionista, mas apenas garantidor de direitos individuais associados às liberdades clássicas, oponíveis perante os outros indivíduos, mas também perante o próprio ente estatal, a exemplo de direitos de propriedade, liberdade e direitos políticos, foi perdendo espaço para a demanda por um Estado social, assistencialista, capaz de intervir na economia e regular relações desarmônicas, pensando na promoção da equidade e bem-estar coletivo. Ao poder público passa a ser associado o múnus de implementar medidas de transformação social, a partir de ações e políticas programáticas, de modo a garantir a concretização de direitos sociais, econômicos e culturais, assumindo o Estado, portanto, o papel de direcionamento social, em lugar daquele então prevalente, de controle social.

A compreensão da norma jurídica como conjunção entre preceito e sanção repressiva, exclusivamente, assim, especialmente a partir dos idos da década de 1950, passou a sofrer objeções de diversos autores, que propugnavam uma reformulação ampliativa, no sentido de

sobrepôr a uma análise estrutural uma compreensão instrumental, atentando-se à necessidade de aditar uma função promocional ao ordenamento jurídico, a par daquela meramente dissuasória (SILVA, 2018, p.27).

Assim, para Bobbio (2007), é necessário que o Direito tenha técnicas de encorajamento, estimulando a adoção de comportamentos, atribuindo consequências agradáveis àqueles que realizam condutas que vão além do exigido pela norma.

Eros Grau (2011, p. 26), vai afirmar que o Estado já não mais "intervém" na ordem social, mas sim, utiliza o direito positivo como instrumento de sua implementação de políticas públicas - atua não só como terceiro-árbitro, mas também como terceiro-ordenador. Assim, o Direito deixa de ser visto como neutro e passa a ser produto do Estado, associado a valores e desígnios que permeiam a sociedade, de modo que entre o Direito e políticas públicas subsista uma constante comunicação dialética.

É nesta nova visão contemporânea de Direito como parte integrante do Estado e da implementação de suas políticas sociais que é preciso compreender a abrangência do princípio do poluidor-pagador.

Como o imposto pigouviano ótimo da década de 1920 foi pensado num período em que o Direito não possuía esta abrangência, natural que sua aplicabilidade ficasse restrita a uma norma de caráter de comando-e-controle, no sentido de estabelecer um imposto que tornasse o produto ou serviço que gerasse uma externalidade ambiental negativa mais caro, para que fosse possível corrigir a distorção de mercado.

Note-se que há um avanço em conjunto da dimensão do Direito como instrumento de modificação social em conjunto com a preocupação com o meio ambiente e a sua interpretação como bem de todos. Nesta evolução conjunta é que o PPP surge e precisa ser interpretado. Para que o PPP atinja sua máxima efetividade é necessário pensá-lo como instrumento para mitigar a incidência humana no meio ambiente e melhorar a qualidade dos ecossistemas naturais (RABBANI, 2017, p. 225).

Para tanto, é necessário ressignificar o PPP, inclusive sua nomenclatura. Princípio do poluidor-pagador já subentende naturalmente que haverá um pagamento pelo cidadão que polui, de modo a arcar com a externalidade negativa gerada por sua atuação econômica. Acontece que a abrangência da ideia relacionada ao princípio é maior do que a contida em seu

nome e, apesar de inferir que no direito o *nomem iuris* não define natureza jurídica, parece contribuir para que o Estado brasileiro não encare esta mudança de mentalidade como merece.

Por isso é que alguns autores têm proposto o Princípio do protetor-beneficiário (GORDILHO, 2011, p. 98). Conceitualmente falando o PPB alvitra o reconhecimento e a bonificação ao agente produtor de externalidades positivas, de modo a estimular a reprodução de comportamentos de tal índole. Tornando-se uma estratégia de concessão de benefícios ao provedor para convencê-lo a manter-se ou a tornar-se um ator importante da proteção do meio ambiente (BECHARA, 2010, p. 160).

Frederico Amado (2014, p. 78) afirma ser o princípio do protetor-beneficiário a outra face da moeda do princípio do poluidor-pagador. Morato Leite (2010, p. 105) vai chamar o princípio de *protetor não-pagador* e outros autores dirão que se aproxima do conceito de princípio da participação, onde há compartilhamento das ações preservacionistas entre o Estado e os cidadãos (GUIMARÃES, 2012, p. 30).

Alguns autores não fazem esta distinção e acreditam que todas as possibilidades de aplicação são desdobramentos do PPP. Neste sentido entende Roberto Rabbani (2017, p. 215), ao afirmar que há uma nova abertura do princípio para incluir a possibilidade preventiva, passando a ter um alargamento de seu reconhecimento para além das responsabilidades civil, administrativa e penal, inferindo que sua magnitude e importância determinam um novo patamar nas questões ambientais no Brasil, que inclusive possibilita incorporar os instrumentos econômicos de intervenção do Estado no meio ambiente.

Acredita-se, por outro lado, que este novo desdobramento do PPP é de tal magnitude que não é mais possível abranger em sua conceituação o caráter preventivo e benéfico, devendo o princípio do poluidor-pagador ser face oposta do princípio do protetor-beneficiário, ambos com o mesmo objetivo de proteção e preservação do meio ambiente, um combatendo externalidades negativas, outro estimulando externalidades positivas. Ou ainda ser criado uma nova nomenclatura para o princípio que abarque todas as hipóteses de correção de externalidades ambientais, sejam elas positivas ou negativas.

1.5. O princípio do protetor-beneficiário como princípio expreso

Já é possível verificar também uma diferença normativa entre os dois princípios acima apresentados no nosso ordenamento jurídico. Na Lei 12.305/2010, que estabelece nossa Política Nacional de Resíduos Sólidos, os princípios aparecem lado a lado como diretrizes no inciso II do art. 6º (BRASIL, 2010).

Em âmbito estadual, o primeiro estado da federação a trazer o princípio explicitamente foi São Paulo (2009), ao editar lei de proteção e recuperação dos mananciais da bacia hidrográfica do reservatório de Billings, cuidou de arregimentar entre seus objetivos aquele de:

[...] XIV - apoiar a manutenção dos serviços ambientais disponibilizados pela natureza à sociedade, que mantém a qualidade ambiental, estimulando a instituição de mecanismos de compensação financeira aos proprietários de áreas prestadoras de serviços ambientais, baseados na concepção da relação protetor-recebedor.

O estado da Bahia (2015) também diferencia os princípios, listando no art. 3º da Lei 13.223 de 12.06.2015 três princípios correlatos a serem observados na Política Estadual de Pagamento por Serviços Ambientais: *provedor-recebedor*; *poluidor-pagador*; *usuário-pagador*.

Apesar de poucos diplomas legais tratarem do princípio de forma expressa, é possível depreender sua existência implícita em outras normas brasileiras. Por exemplo a bonificação outorgada ao contribuinte do Imposto Territorial Rural, nos termos da previsão insculpida no art. 10 da Lei 9.393, de 19.12.1996, excluindo-se da área tributável do imóvel aquela em que fosse conferida destinação socioambientalmente relevante, como instituição de servidão ambiental ou manutenção de cobertura de vegetação nativa (BRASIL, 1996).

Também nesta esteira, a título de ilustração, destaca-se a Lei 1.862, de 15.09.1999, do município de Pato Branco, que instituiu o repasse de percentual arrecadado pelo município, a título de ICMS - Ecológico, a proprietários de imóveis rurais que optassem por gravar perpetuamente área a título de Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN (PATO BRANCO, 1999).

Relevante mencionar ainda a criação do Programa Bolsa Floresta, pelo Governo do Amazonas no ano de 2007, a partir da edição da Lei 3.135, que ao implementar a Política Estadual sobre Mudanças Climáticas, Conservação Ambiental e Desenvolvimento

Sustentável, estatuiu a possibilidade de serem outorgados pagamentos por produtos e serviços ambientais prestados pelas comunidades tradicionais, como incentivo às práticas de manejo sustentável e redução do desmatamento (AMAZONAS, 2007).

O princípio sob exame encontra-se presente também, de modo implícito, no Código Florestal de 2012, à medida que a legislação florística, além de estatuir a "*criação e mobilização de incentivos econômicos para fomentar a preservação e a recuperação da vegetação nativa e para promover o desenvolvimento de atividades produtivas sustentáveis*" como diretriz basilar, cuidou de dedicar um capítulo à conformação de um Programa de Apoio e Incentivo à Preservação e Recuperação do Meio Ambiente, que contempla, como linha de ação, a concessão de "*pagamento ou incentivo a serviços ambientais como retribuição, monetária ou não, às atividades de conservação e melhoria dos ecossistemas e que gerem serviços ambientais*" (BRASIL, 2012).

Nota-se, portanto, que há uma positivação do princípio do protetor-beneficiário no ordenamento jurídico brasileiro, seja a nível nacional ou em âmbito estadual, criando mecanismos de incentivação positiva, principalmente a partir da adoção de políticas governamentais e estratégias voltadas à sedimentação de um sistema de concessão de benefícios condicionados.

1.6. Criação de uma nova racionalidade ambiental

Com cerca de dois bilhões de pessoas vivendo com menos de US\$ 2,00 por dia, a destruição exponencial dos frágeis sistemas ecológicos, agrotóxicos, transgênicos, desnutrição, ameaça de conflito nuclear, todos estes fatores levam a concluir que a humanidade errou ao buscar o crescimento a todo custo. Este crescimento vem custando caro no que tange ao aspecto ambiental e esgotando a capacidade do planeta terra.

Precisa-se urgentemente combinar o desenvolvimento econômico com a sustentabilidade ambiental, mudando completamente a nossa lógica capitalista inconsequente, alterando a cultura do descartável, da exploração irrestrita de commodities, da produção agropecuária.

Trata-se de fazer um deslocamento ou desmaterialização da economia (VEIGA, 2012). A nova agenda da sustentabilidade deverá insistir na questão de que os fenômenos naturais não podem ficar reduzidos à lógica do mercado. Nesse sentido, dever-se-á entender que a economia é um subsistema aberto na biosfera, e, conseqüentemente, deverá estar inserida nas regulações ecológicas. As atividades econômicas dependem e estão fundamentadas nos ecossistemas, de maneira que deverão ser delimitados os limites biofísicos nos quais deverão estar inseridas estas atividades (MONTERO, 2014, p. 154).

Dentro desse contexto de transição para uma sociedade ambientalmente sustentável, o Estado contemporâneo deverá desempenhar um importante papel na adoção de políticas públicas que promovam a cidadania ambiental e orientem essa sustentabilidade. Como afirma Leite (2003), a crise ambiental torna cada vez mais aparente a necessidade de reformulação dos pilares de sustentação do Estado, o que pressupõe inevitavelmente a adoção de um modelo de desenvolvimento apto a considerar as gerações futuras e o estabelecimento de uma política fundamentada no uso sustentável da natureza.

Na atualidade, considera-se que os instrumentos econômicos (IEs), quando bem estruturados, e, em casos concretos, são um importante mecanismo para complementar os sistemas de regulação direta e promover a transição para uma sociedade sustentável. Os IEs, fundamentados no princípio do poluidor pagador e do protetor beneficiário, permitem que o Estado oriente o mercado, de forma que sejam modificadas as condutas dos agentes econômicos que têm uma incidência negativa sobre o meio ambiente, incentivando o uso de tecnologias mais limpas e a adoção de critérios de sustentabilidade ambiental nas decisões econômicas de produtores e consumidores. Esses instrumentos têm como objetivo uma adequada distribuição dos custos socioambientais (MONTERO, 2014, p. 156-157).

Neste sentido, acredita-se que deva haver um cambio radical na política tributária, e conseqüentemente dever-se-á exigir, no médio prazo, uma reforma fiscal verde, que permita modificar a tributação estruturada de acordo com uma economia marrom - que tributa o trabalho e o capital -, para uma tributação extrafiscal que incentive a sustentabilidade.

CAPÍTULO II - O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Como analisado no primeiro capítulo, a preocupação do Estado com o meio ambiente como *res communes omnium* (bem comum de todos) ocorreu há poucas décadas. Até então, durante toda a nossa existência como espécie, a utilização dos recursos naturais era irrestrita e as externalidades negativas decorrentes da atividade econômica eram suportadas pela sociedade sem consequências para o agente do mercado.

Com o incremento da atividade industrial, o êxodo rural e o aumento populacional estas externalidades passaram a criar consequências mais graves e o Estado se viu na obrigação de tomar para si a responsabilidade de lidar com o meio ambiente em nome do bem comum. O mercado não tinha - e nem tem - capacidade de lidar sozinho com estas externalidades e era preciso criar regras e limitar atividades lesivas ao ambiente.

Assim, a partir da década de 1970, mas em especial na década de 1980 no Brasil é que mecanismos jurídicos de intervenção do Estado sobre o meio ambiente são criados com o intuito de proteger o meio ambiente visando garantir sustentabilidade para as presentes e futuras gerações.

2.1. Mecanismos de comando-e-controle de proteção ambiental

Para tanto, criam-se no mundo todo, a partir desta nova visão de *res communes omnium*, mecanismos denominados de *comando-e-controle* (CEC), que visam regular atividades econômicas e punir as irregularidades. A regulamentação do tipo CEC é basicamente um conjunto de normas, regras, procedimentos e padrões a serem obedecidos pelos agentes econômicos de modo a adequar-se a certas metas ambientais, acompanhado de um conjunto de penalidades previstas para os recalcitrantes (MARGULIS, 1996, p. 5).

Para Lustosa e Young (2002, p. 578) os instrumentos de comando e controle são aqueles que fixam normas, regras, procedimentos e padrões determinados para as atividades econômicas a fim de assegurar o cumprimento dos objetivos da política em questão e o não cumprimento acarreta em sanções de cunho penal e administrativo.

Nesse sentido cabe colacionar o entendimento de Field e Field (2014, p. 204):

A abordagem de comando e controle de políticas públicas é aquela em que, a fim de gerar comportamentos socialmente desejáveis, as autoridades políticas simplesmente garantem o comportamento por lei e, então, usam qualquer maquinário de fiscalização – tribunais, polícia, multas, etc.-necessário para fazer as pessoas obedecerem à lei.

Existem quatro grandes grupos de instrumentos de comando e controle na proteção do meio ambiente: padrões, estudos de impacto ambiental, licenciamentos e zoneamento. Os exemplos mais comuns de instrumentos de comando e controle são as normas de controle de poluição atmosférica e da água através dos padrões; procedimentos como o licenciamento e estudo ambiental para a implementação de projetos com potencial de serem altamente degradantes; e as normas de zoneamento, que estabelecem restrições para a utilização de áreas protegidas (NUSDEO, 2006, p. 364).

Para que os instrumentos do tipo CEC possam funcionar com eficácia, os papéis regulador e o poder de polícia dos governos precisam funcionar em associação. O sucesso do sistema dependerá quase exclusivamente da capacidade que o órgão de controle ambiental tiver para assegurar a obediência à lei, ou seja, fazer os poluidores se conformarem com os padrões e punir os infratores, e do poder político que o setor tiver para resistir às eventuais ações legais movidas pelos agentes econômicos, contestando suas iniciativas (MARGULIS, 1996, p. 5).

Observa-se, em um primeiro momento, que a condição para o adequado funcionamento dos instrumentos de comando e controle é a eficácia estatal, que precisa atuar na elaboração das normas, o adequado acompanhamento na implementação e a firme atuação ao exercer seu poder de polícia e na aplicação de sanções. Estas medidas não vêm sendo suficientes no caso do Brasil, não sendo necessário aprofundamento acadêmico para notar as graves consequências ambientais decorrentes da ineficiência estatal, como por exemplo nos desastres de Mariana e Brumadinho.

Sergio Margulis (2006, p. 6) vai pormenorizar os instrumentos de comando e controle, explicando:

PRINCIPAIS TIPOS DE INSTRUMENTOS REGULADORES (CEC)

Os principais instrumentos reguladores (CEC) de gestão ambiental usados em todo o mundo são as licenças, o zoneamento e os padrões:

- As **licenças** são usadas pelos órgãos de controle ambiental para permitir a instalação de projetos e atividades com certo potencial de impacto ambiental. Os projetos mais complexos geralmente requerem a preparação de estudos de impacto ambiental (EIA), que são avaliações mais abrangentes dos efeitos dos projetos propostos.
- O **zoneamento** é um conjunto de regras de uso da terra empregado principalmente pelos governos locais a fim de indicar aos agentes econômicos a localização mais adequada para certas atividades. Essas regras se baseiam na divisão de um município (ou outra jurisdição) em distritos ou zonas nos quais certos usos da terra são (ou não) permitidos.
- Os **padrões** são o instrumento do tipo CEC de uso mais frequente na gestão ambiental em todo o mundo. Os principais tipos de padrões adotados são: **a)** padrões de qualidade ambiental: limites máximos de concentração de poluentes no meio ambiente; **b)** padrões de emissão: limites máximos para as concentrações ou quantidades totais a serem despejados no ambiente por uma fonte de poluição; **c)** padrões tecnológicos: padrões que determinam o uso de tecnologias específicas; **d)** padrões de desempenho: padrões que especificam, por exemplo, a porcentagem de remoção ou eficiência de um determinado processo; e **e)** padrões de produto e processo: estabelecendo limites para a descarga de efluentes por unidade de produção ou por processo.

É possível compreender uma evolução histórica no Brasil do tratamento jurídico do meio ambiente. Num primeiro momento, o Direito não se preocupava com a questão ambiental; num segundo passo regulou atividades lesivas entre particulares, em especial vizinhos que causavam externalidades negativas; evoluiu-se para um tratamento do meio ambiente como bem comum de todos com instrumentos de proteção pela coletividade; criam-se mecanismos para que o Estado regule, autorize e proíba intervenções no meio ambiente, em nome do bem comum.

É necessário que enxerguemos essa evolução no trato com o meio ambiente como uma roda viva de evolução constante. Os instrumentos de comando e controle ambiental estão entre nós há muito e, pelas claras demonstrações de ineficiência dos sistemas existentes, é necessário criar novos meios de proteção e de relação entre Estado, sociedade e meio ambiente.

A utilização de sistemas de comando e controle já demonstrou ser insuficiente (MONTERO, 2014, p. 158). Além de seu alto custo, a rigidez e a uniformidade desse tipo de regulamentação impede uma adequada proteção ambiental em todos os casos, já que não se considera as particularidades dos diversos agentes econômicos.

Alberto Gago Rodríguez e Xavier Labandeira Villot (2002, p. 20-21) acrescentam ainda que do ponto de vista econômico este sistema apresenta dois inconvenientes: (1) não há incentivo para que os agentes econômicos facilitem o acesso à informação necessária para efetuar o controle das atividades; (2) além disso, não há estímulo algum para que o agente econômico adote tecnologias mais limpas para além das determinadas especificamente na lei.

A adoção única e exclusiva de medidas de comando e controle não aponta soluções aos problemas ambientais, além de ter pouca repercussão nos costumes de vida dos cidadãos e nas suas relações com o meio ambiente (PERRONE CAPANO, 2001, p. 48).

2.2. Instrumentos econômicos na proteção ambiental

Para além dos mecanismos de comando e controle, que já vimos serem insuficientes para equilibrar a relação humana com o meio ambiente, faz-se necessário adotar outros instrumentos que colaborem para a preservação. Mecanismos que sejam mais flexíveis e que possam estimular comportamentos ambientalmente mais adequados, isto significa, numa sociedade capitalista como a ocidental, em consequências econômicas vantajosas a quem age de forma mais condizente com a preservação do meio ambiente.

Estes são os instrumentos econômicos. A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE define os instrumentos econômicos como aqueles que produzem modificações nas condutas dos agentes que incidem sobre o meio ambiente, através do simples jogo de (des)incentivos financeiros e de mercado (GAGO RODRIGUEZ; LABANDEIRA VILLOT. 2002. p. 21).

A finalidade deste tipo de mecanismo é orientar as condutas dos diferentes agentes econômicos de tal maneira que os recursos ambientais sejam utilizados de forma racional. Alejandro Altamirano (2009, p. 48) vai estabelecer quatro características fundamentais que identificam os IEs: (1) intervenção estatal; (2) destinam-se à proteção estatal; (3) a existência de um desincentivo ou estímulo financeiro; (4) a possibilidade dos agentes poluidores de reagir de forma livre diante dos IEs.

Os IEs podem ser de dois tipos: (1) instrumentos que implicam uma transmissão financeira entre os agentes poluidores e a coletividade - por exemplo, diversos tipos de taxas,

ajudas financeiras, créditos de emissões, pagamentos por serviços ambientais; e (2) mecanismos que apontam para uma ação direta nos preços relativos - como seria o caso do estabelecimento de tarifas nos serviços e da fiscalidade dos produtos (OCDE, 1990, p. 215-240).

Os instrumentos econômicos visam complementar os mecanismos de regulamentação direta e apresenta algumas vantagens em relação à este: Primeiro, são instrumentos mais flexíveis que promovem e incentivam condutas ambientalmente adequadas; Segundo, sua implementação tem um custo reduzido para o poder público; e por fim podem ser uma importante fonte de recursos destinados a programas de preservação ambiental (MONTERO, 2014, p. 163-165).

Nusdeo (2006, p. 366) explica que a definição dos instrumentos econômicos deve enfatizar o caráter condutor dos comportamentos desejados pela política ambiental. Esse caráter indutor ocorre a partir da imposição de tributos e preços públicos, da criação de subsídios ou ainda, da possibilidade de transação sobre direitos de poluir ou créditos de não-poluição.

Não é a intenção deste trabalho pormenorizar todos os tipos de instrumentos econômicos, já que o foco da pesquisa reside exclusivamente na tributação ambiental. Entretanto, é importante apresentar as espécies de IEs existentes. O autor Carlos Eduardo Peralta Montero (2014, p. 165-169), as divide em quatro espécies. São elas:

(1) medidas de apoio ou ajuda financeiras, que são utilizadas diretamente pela Administração através de subvenções, créditos especiais e desonerações fiscais. Dentre elas se destacam o sistema de pagamento por serviços ambientais (PSA);

(2) sistemas de consignação ou de depósito-reembolso, que são sobrecargas no preço de produtos potencialmente poluidores, havendo reembolso caso algumas condições sejam cumpridas, como a reciclagem do produto ou devolução de descartáveis;

(3) a criação de mercados, que podem ser através do intercâmbio de direitos de emissão, intervenção direta no preço de determinados produtos no mercado e seguros de responsabilidade através de seguradoras;

(4) tributos ambientais.

Nota-se que para o presente trabalho, de acordo com a divisão proposta por Carlos Eduardo Peralta Montero, a tributação ambiental tanto vai residir no ponto (4), tratando-se de sua versão *stricto sensu*, quanto no ponto (1), em sua versão *lato sensu*. Isto significa, portanto, dentro da classificação apresentada acima que coadunamos, que a tributação ambiental pode ser tanto através de medidas de apoio ou ajuda financeiras, através de desonerações fiscais, isenções e créditos especiais; como em sua versão de tributo ambiental *stricto sensu*, com uma espécie de fato gerador específico de atividade poluidora e de fim predominantemente não arrecadatório e extrafiscal.

Isto nos leva também a uma segunda conclusão: o princípio do poluidor-pagador dá sustentação aos tributos ambientais em seu viés *stricto sensu*, enquanto o princípio do protetor-beneficiário sustenta o viés *lato sensu*, quando de forma indireta se utilizam os tributos ordinários com características ambientais.

É possível ainda extrair uma outra conclusão: as externalidades negativas, que seriam solucionadas através do imposto pigouviano, evoluíram para o princípio do poluidor-pagador e por sua vez dão hoje sustentação à tributação ambiental em seu sentido direto, *stricto sensu*. Já as externalidades positivas que, apesar de identificadas de início não possuíam solução no campo da tributação, hoje dão suporte ao princípio do protetor-beneficiário que, através de estímulos econômicos, justificam medidas de apoio e isenção no campo fiscal, fazendo parte da tributação ambiental indireta, ou *lato sensu*. Herrera Molina (2000, p. 55) vai dividir entre tributos ambientais em sentido amplo - sentido impróprio; e tributos ambientais em sentido estrito - ou sentido próprio.

Roberto Rabbani citando Vaquera García (2012, p. 100-101), afirma que existem dois grupos de aproximações indiretas de caráter financeiro: (1) os de natureza negativa, que correspondem ao aumento da carga tributária; e (2) os de natureza positiva, através de ajudas, subvenções e benefícios fiscais. Na primeira hipótese há um incremento no preço para o poluidor pela utilização dos recursos ambientais, buscando limitar as atividades prejudiciais à natureza pelo aumento do custo para quem as desenvolva através da tributação. Já na segunda, de natureza positiva, motiva o agente causador do dano ambiental através de auxílios financeiros que tornará mais leve a carga econômica que deve suportar para atingir a redução do impacto negativo.

No presente trabalho, busca-se aceitar o termo tributação ambiental para todo e qualquer tributo que possua a variável ambiental em sua lógica, seja ele um tributo com fato gerador em um elemento poluidor ou um tributo ordinário, de caráter arrecadatório, mas com características que lhe permitam auxiliar na correção das externalidades. Bem como considerar-se-á como tributação ambiental tanto a sua utilização para aproximação indireta de natureza negativa, através de tributos ambientais, quanto positiva, através de benefícios fiscais.

Assim, adequada se mostra esta divisão proposta por Herrera Molina ao dividir entre tributos ambientais em sentido amplo e estrito. Em sentido amplo englobando toda e qualquer iniciativa de introdução da variável ambiental na tributação com pretensão de correção de externalidades, enquanto que em seu sentido estrito o tributo ambiental criado para este fim específico e com fato gerador específico em atividades poluidoras ou produtos prejudiciais ao meio ambiente.

2.3. A tributação ambiental

Para que consideremos a possibilidade de utilização da tributação como ferramenta de transformação social, é necessário que vejamos o tributo não pelo seu viés exclusivamente arrecadatório, ou fiscal, mas também através de sua grande capacidade de conduzir a sociedade, através de sua extrafiscalidade.

Alfredo Augusto Becker (1963, p. 534-545), na década de 1960, prenunciava o direito tributário como um dos principais agentes revolucionários para instaurar uma nova ordem social. O autor, parafraseando Georges Burdeau (1963, p.541), vai afirmar que nenhuma reivindicação social pleiteada vai alcançar seu objetivo sem uma intervenção do Estado na economia. E, para ele, é o direito tributário o instrumento fundamental do Estado para realizar esta intervenção. É o caráter extrafiscal, condutor de comportamentos, que se mostra capaz de alterar ações e estabelecer uma nova ordem econômica que, no presente caso, deve ser adequada à preservação do meio ambiente.

Esta afirmação permanece atual, quando consideramos por exemplo a solução econômica apresentada por Thomas Piketty (2014) para a desigualdade social no mundo: tributação das classes abastadas.

Numa sociedade capitalista de consumo inconsequente, que extrapola os limites biofísicos do planeta para produzir seus bens e serviços, é indispensável que o direito tributário tenha íntima participação na mudança de comportamentos e conduza a sociedade para uma saída, antes que acabemos com o nosso habitat.

É neste sentido que se justifica a tributação ambiental. Um instrumento jurídico-econômico que permita orientar as condutas dos diversos agentes econômicos de forma que o seu impacto no meio ambiente seja realizado de maneira sustentável (MONTERO, 2014, p. 183).

Este caráter ordenatório/incentivador pretende internalizar os custos ambientais nos processos produtivos. O tributo ambiental interfere no preço final dos produtos, orientando o comportamento dos agentes econômicos - produtores e consumidores -, com o intuito de promover a substituição das atividades que degradam o meio ambiente. Roberto Ferraz (2005, p. 342) explica:

Na atividade econômica, as decisões são orientadas pelo binômio custo/benefício e, assim, ainda que não seja critério exclusivo, o custo é critério de extrema relevância nas decisões diárias, não apenas do empresário, mas de todos. Ora, se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas.

[...]O tributo verde tem, portanto, papel reorientador da atividade empresarial e popular [...]. Tais tributos não criam uma variante que distorce a melhor decisão econômica, e a correspectiva liberdade, mas, pelo contrário, a fazem brotar com dados reais, pois o custo ambiental é real.

Somente com consequências diretas no custo das relações de mercado é que veremos esta sociedade capitalista de consumo inconsequente mudando seus hábitos a ponto de reverter situações de degradação ambiental. Relegar a solução ambiental para a ética dos agentes e normas de comando e controle apenas é persistir no atual cenário de acelerada destruição.

A tributação ambiental também acaba, de forma mediata, contribuindo para a educação ambiental. Como visa a prevenção do dano, tem por objetivo imediato a indução do comportamento ecologicamente comprometido do agente econômico, mas, ao mesmo tempo, de forma mediata, altera padrões de consumo e quebra com a lógica da irresponsabilidade organizada (AYDOS, 2010).

2.4. O conceito de tributo ambiental

Consideramos aqui como tributação ambiental tanto seu perfil direto, próprio ou *stricto sensu*, que estabelece a criação de um tributo ambiental específico; como em seu perfil indireto, impróprio ou *lato sensu*, que permite implementar caráter verde aos tributos tradicionais. Entretanto, é importante ressaltar que a finalidade declarada na norma de para onde irão as receitas não são suficientes para dar caráter ambiental a um determinado tributo. Ou seja, não poderá ser considerado como ambiental um tributo ordinário pelo simples fato de que as receitas arrecadadas sejam destinadas à proteção do meio ambiente (HERRERA MOLINA, 2000, p. 61).

Para ser considerado um tributo ambiental, seja direto ou indireto, é necessário que ao menos um dos seus aspectos de incidência tributária tenham objetivo precípuo de correção de externalidades ambientais. A mera destinação de recursos arrecadados é matéria de direito orçamentário e financeiro e não tributário e, por mais louvável que seja, ficam de fora da lógica da tributação ambiental. Neste mesmo sentido entendem Heleno Taveira Torres (p. 130), Glória Alarcón García (2002, p. 267) e Carlos Eduardo Peralta Montero (2014, p. 189-191).

Alfredo Augusto Becker (1962, p. 261) vai dizer que a relação jurídico-tributária se extingue uma vez efetuada a prestação. O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo, acontece em momento posterior e em outra relação jurídica de natureza administrativa.

Assim, adotamos a corrente que afirma ser tributo ambiental tanto sua versão *stricto sensu* quanto sua versão *lato sensu*, desde que os requisitos de sua existência sejam preenchidos (MONTERO, 2014, p. 190):

- (1) Deverá estar dirigido a desincentivar o descumprimento do dever de proteção ambiental - sentido negativo; ou a incentivar atuações protetoras - sentido positivo. Seu objetivo é orientar as condutas e as atividades sociais sem impedir o desenvolvimento econômico. Sua finalidade principal não é o aumento da arrecadação de receitas.
- (2) Não pode ignorar o impacto ambiental provocado pelos sujeitos passivos - pessoa física ou jurídica. O tributo deverá ser calculado de acordo com esse impacto, e orientado pelo PPP e pelos princípios da seletividade e da progressividade. Os tributos ambientais pretendem internalizar os custos socioambientais da forma mais eficiente possível.
- (3) Deve existir uma estreita relação entre o ônus tributário e a finalidade perseguida.
- (4) O tributo ambiental deverá onerar todos os agentes ou todas as atividades/condutas identificadas como potencialmente prejudiciais para o meio ambiente, sem que possam existir exceções arbitrárias - princípio da igualdade.

Uma mera destinação do valor arrecadado, portanto, não tem o condão de transformar um tributo em ambiental. Será pertinente à tributação ambiental apenas as versões *stricto sensu* e *lato sensu* apresentadas anteriormente.

Isto não quer dizer que a vinculação da receita não possa ocorrer em alguns casos. Nos casos das taxas e das contribuições, por exemplo, a vinculação da receita é de sua natureza contraprestacional. Já a vinculação da arrecadação dos impostos não pode ocorrer para além das estabelecidas na Constituição Federal, nos termos do art. 167, IV (BRASIL, 1988), também conhecido na doutrina como princípio da não afetação das receitas tributárias.

2.5. Os aspectos do tributo ambiental

Inicialmente, para limitar o presente tópico, necessário se faz estabelecer que a tributação ambiental *lato sensu*, em sentido amplo, impróprio, que é aquela que acrescenta efeitos ambientais extrafiscais a tributos ordinários, não traz qualquer alteração à relação jurídico-tributária, nem à hipótese de incidência do tributo. Os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária, como bem define Geraldo Ataliba (2013, p. 78), sendo eles: pessoal, material, temporal e espacial, não se alteram com a tributação ambiental imprópria.

Os elementos ambientais extrafiscais que passam a fazer parte da norma ordinária dando-lhe caráter verde não alteram a natureza jurídica do tributo, tampouco sua hipótese de

incidência. Isto significa dizer que o tributo, *per se*, não se altera em nenhum de seus aspectos. O IPTU permanece sendo IPTU, o imposto sobre a renda permanece sendo imposto sobre a renda e assim por diante. A natureza jurídica destes tributos então permanecem predominantemente fiscais.

A hipótese de incidência, que é a descrição legislativa da obrigação tributária, permanece inalterada em todos os seus aspectos. Quando o legislador opta por incluir na norma tributária ordinária algum elemento extrafiscal ambiental, este o faz no que tange à base imponible e à alíquota, somente.

Base imponible (base de cálculo), que é "o padrão ou referência para medir um fato tributário, também definida como dimensão do aspecto material da hipótese de incidência" (ATALIBA, 2013, p. 108), é um atributo mensurável numericamente, que, no caso do elemento extrafiscal ambiental pode ser alterada para corrigir externalidades. Um bom exemplo seria o benefício fiscal de IPTU para quem mantém em seu imóvel uma área de preservação. Neste caso, a base imponible - o valor venal do imóvel - sofreria uma redução, retirando do cálculo os metros quadrados correspondentes à área de preservação.

A outra possibilidade é o elemento extrafiscal ambiental na alíquota, que é definida como a *parte, fração - sob a forma de percentual, ou outra - da base imponible* (ATALIBA, 2013, p. 113). Neste caso, há uma mudança na alíquota aplicada, buscando equilibrar a externalidade ambiental causada. Um bom exemplo é a alíquota diferenciada de ISS para serviços de reflorestamento ou a alíquota diferenciada de ICMS para placas de energia solar.

Desta forma, nota-se que a tributação ambiental *lato sensu*, imprópria, não cria tributo, nem altera os aspectos que formam sua hipótese de incidência. Apenas são utilizados mecanismos de alteração do cálculo do *quantum* devido, fazendo com que determinado tributo tenha um valor diferenciado para pagamento de acordo com relevância ambiental.

Já quando se fala da tributação ambiental *stricto sensu*, em sentido estrito, própria, há criação de uma nova espécie de tributo. Para Carlos Eduardo Peralta Montero (2014, p. 221-222):

O tributo escolhido deve ter a capacidade de incidir de maneira positiva nas atividades tributadas, de forma que seja capaz de modificar as condutas que incidem negativamente sobre o meio ambiente; subsidiariamente, deverá ter

a capacidade de arrecadar receitas que em princípio deverão ser destinadas à defesa do meio ambiente.

A criação de um tributo ambiental exige uma análise técnica prévia que considere as consequências econômicas, sociais e ambientais. De um ponto de vista econômico, o tributo adotado deverá ser capaz de compensar os custos sociais e as externalidades ambientais negativas geradas pela degradação ambiental, não sendo suficiente a simples vinculação das receitas a uma finalidade ambiental.

Os múltiplos fatores que podem impactar a qualidade ambiental e a diversidade de bens ambientais que podem ser afetados impedem que uma única figura tributária seja capaz de dar conta da ampla problemática ambiental. Não se pode falar de um tributo ecológico ideal; a complexidade ambiental faz que a discussão sobre a existência de uma figura tributária ideal para proteger o meio ambiente careça de relevância prática. De fato, o caráter poliédrico dos problemas ambientais impede que se fale de um instrumento jurídico único capaz de dar conta de todos os problemas ambientais.

A complexidade que envolve a criação de um tributo ambiental em sentido estrito é muito maior e demanda uma série de estudos para que a imposição da obrigação não gere efeitos reflexos inadequados ou até injustos do ponto de vista da equidade. Ao ser criado, o tributo ambiental, assim como qualquer outro tributo, deve preceder uma série de estudos de impacto para que seja possível verificar eficácia e adequação.

Para se compreender esta complexidade, será demonstrado os aspectos relativos à criação do tributo ambiental *stricto sensu*.

Inicialmente se faz necessário analisar a hipótese de incidência do tributo ambiental em sentido estrito, o aspecto material, que é a imagem abstrata de um fato jurídico (ATALIBA, 2013, p. 107), deverá ser uma atividade direta ou indiretamente degrade, polua ou coloque em risco o entorno natural, ou que tenha algum tipo de incidência sobre o meio ambiente que demande uma atuação pública de defesa. A hipótese de incidência deve ser uma atividade/condução humana que perturbe de maneira significativa o equilíbrio ecológico (MONTERO, 2014, p. 222).

Isto significa dizer que a hipótese prevista na norma jurídica deve necessariamente conter esta ligação direta ou indireta com o meio ambiente. Por exemplo um tributo incidente sobre a emissão de gases poluentes ou sobre a utilização de energia de termelétricas. Não é suficiente, portanto, para ser um tributo ambiental em sentido estrito, que o tributo ordinário tenha caráter verde - o que pode acontecer com o IPTU ou o ICMS por exemplo, hipótese de

tributação ambiental em sentido amplo - ou que o produto de sua arrecadação se destine à iniciativas ligadas à preservação.

Para correção da externalidade negativa, que justificaria a utilização do tributo ambiental em sentido estrito, necessário se faz tomar por base o princípio do poluidor-pagador, que dá suporte à utilização deste instrumento econômico.

Não se admite que as condutas tributadas provoquem danos ambientais graves ou atividades que sejam proibidas. É primordial que o agente econômico possa optar entre condutas mais ou menos gravosas ao meio ambiente de acordo com a vantagem econômica, desde que nenhuma delas seja ilícita ou prejudique sobremaneira o meio ambiente. No caso de um tributo sobre a emissão de gases poluentes dos veículos, por exemplo, o proprietário teria a opção de adquirir um veículo elétrico em vez de um com motor que opera através da queima de combustíveis fósseis.

Por óbvio que a evolução constante das tecnologias e o avanço do conhecimento científico exigiria também uma reformulação ininterrupta dos instrumentos utilizados, fazendo com que houvesse sempre estímulo pela adoção de tecnologias mais limpas e adequadas. No exemplo citado acima do tributo sobre os gases poluentes, imaginemos que se crie no futuro uma tecnologia ainda mais limpa que a elétrica para os veículos automotores, será primordial que o Estado se adapte, para que os incentivos e desestímulos não parem no tempo e prejudiquem o meio ambiente.

Miguel Buñuel González e Pedro Herrera Molina (2003, p. 21), no Modelo de Código Tributário Ambiental para América Latina, estabelecem:

II. O fato gerador dos tributos ambientais deverá corresponder a situações que repercutam negativamente sobre o meio ambiente ou que provoquem a atuação pública de tutela ambiental. Não poderá abarcar condutas danosas para o meio ambiente que se encontrem radicalmente proibidas, sem prejuízo de o infrator indenizar os danos causados ao meio ambiente, nos termos estabelecidos pela norma aplicável. A legislação de cada figura tributária preverá como supostos de não sujeição os casos em que os atos ou fatos que incidem negativamente sobre o meio ambiente ou que provocam a atuação pública de tutela ambiental se produzam de maneira fortuita ou em caso de força maior.

O PPP caracteriza o tributo ambiental como um tributo de caráter seletivo, uma vez que ele incide sobre fatos econômicos que impactam de maneira negativa no meio ambiente. Conseqüentemente, o tributo verde poderá tributar uma determinada atividade econômica e não outra, ainda que se trate de empresas do mesmo ramo, que a renda seja similar ou que essas empresas contribuam economicamente com indistinta intensidade. O critério diferenciador será o tipo de relação com o meio ambiente e não a capacidade econômica do sujeito. Esse tratamento desigual não quebrantaria o princípio da igualdade tributária quando for justificado de maneira objetiva e racional, e tenha o intuito de proteger o meio ambiente, de modo que a hipótese de incidência do tributo ambiental deverá ser definida considerando as atividades perturbadoras do meio ambiente que pretendem ser desestimuladas com o ônus tributário; deverá ser tributada uma situação que tenha estreita relação com a internalização das externalidades ambientais negativas e não com a capacidade econômica do sujeito passivo (MONTERO, 2014, p. 224).

A delimitação clara da hipótese de incidência é fundamental para identificar o caráter verde do tributo. Um tributo que incida sobre a capacidade econômica ou a riqueza disfarçado de tributo ambiental só poderá ser identificado a partir desta adequada delimitação.

Quanto ao aspecto temporal do tributo ambiental, considerar-se-á consumado o fato impositivo enquanto durar a externalidade negativa. Isto significa dizer que enquanto o agente econômico estiver adotando a prática prevista na hipótese de incidência, será contribuinte do tributo ambiental. No caso de existir um tributo sobre a emissão de efluentes nos oceanos, por exemplo, conforme proposto por Roberto Rabbani (2012, p. 411-524), enquanto o agente poluidor permanecesse despejando seus efluentes, seria contribuinte do imposto. Fazendo cessar a obrigação tributária apenas com a adoção de outras técnicas ambientalmente mais adequadas não abarcadas pela hipótese de incidência do tributo ambiental.

Definição mais complexa reside na definição do aspecto pessoal da hipótese de incidência, na sujeição passiva, quem deve ser o contribuinte do imposto.

Por certo o PPP deve orientar a determinação do sujeito passivo que deve ser compelido ao pagamento do tributo. Herrera Molina (2008, p. 207) afirma que deve ser levado em conta a capacidade de degradação ou de risco ambiental em cada caso. Existem vários critérios para determinar o elemento subjetivo do tributo: (1) o sujeito que realiza as

emissões poluidoras (indústria ou consumidor final); (2) o produtor dos bens cujo consumo polui; (3) todos os agentes que participam da cadeia de sujeitos poluidores; (4) o sujeito que está em condições mais adequadas para evitar a poluição.

Podem ser, portanto, contribuintes dos tributos ambientais, pessoas físicas ou jurídicas que realizem atividades de degradação ambiental, que produzam ou consumam produtos poluidores ou que demandem uma atuação estatal de tutela ou fiscalização ambiental (MONTERO, 2014, p. 226).

Elena de Lemos Aydos (2010, p. 101) afirma que a tributação poderá cair sobre qualquer etapa produtiva e não só a industrial. Os consumidores também poderão arcar com a internalização dos custos ambientais, seja indiretamente, nas hipóteses em que os valores incidentes da produção e distribuição forem repassados no preço final dos produtos ou serviços, ou mesmo diretamente, como ocorre nas taxas de congestionamento, vigentes em Londres (Reino Unido), ou nos tributos de água e resíduos aplicados na União Europeia.

Assim, um dos pontos de maior cautela do legislador vai residir justamente na definição do sujeito passivo da obrigação tributária. Um tributo ambiental aplicado inadequadamente sobre determinado sujeito pode inviabilizar determinada atividade econômica ou desregular a concorrência do mercado.

Com relação à base imponible, esta deverá ser medida considerando magnitudes físicas de impacto ambiental e não fatores produtivos ou os benefícios obtidos pela indústria que degrada o meio ambiente. Ou seja, deve-se evitar a quantificação do tributo através de critérios que considerem a riqueza possuída pelo agente econômico. Nesta linha de raciocínio, a base imponible mais eficiente seria aquela que tenha como parâmetros para a determinação do tributo os níveis de degradação ambiental produzida (MONTERO, 2014, p. 229-230). Cláudia Alexandra Dias Soares (2001, p. 382) diz que deve-se eleger uma "medida de contaminação" e não um fator monetário, requerendo-se uma medição de elementos físicos.

Para determinar a base imponible, podem ser utilizados dois métodos para avaliar o possível impacto ambiental das atividades econômicas tributadas: métodos diretos e indiretos.

Os métodos diretos, para José Luis Peña Alonso (2008, p. 497), são os que podem ser medidos através de UPs - unidades de poluição. São referências, valores, magnitudes, parâmetros ou elementos que integrem o volume ou a carga de poluição que se pretende seja

gravada. A base imponible deverá ser medida considerando magnitudes físicas de impacto ambiental. A medição em litros despejados, ou metros cúbicos de fumaça, por exemplo, seriam métodos diretos a serem utilizados. Entretanto, a adoção deste sistema é mais complexa pela dificuldade de sua mensuração pelo poder público.

Já os métodos indiretos, mais utilizados, são indicadores - físicos ou econômicos - que sejam representativos do impacto de uma atividade no meio ambiente. Podem ser estes subjetivos ou objetivos, os subjetivos utilizam indícios previamente definidos e aferidos, de acordo com as características do processo produtivo ou da intensidade da atividade, estimando o volume. Já a estimação indireta objetiva se estabelece através de um método de presunções. O legislador estabelece previamente critérios-padrão que deverão ser aplicados a todos os contribuintes (MONTERO, 2014, p. 230-231).

Claudia Alexandra Dias Soares explica:

[...] esta técnica se apresenta como a mais adequada para situações recorrentes, como são os casos em análise, e confere certeza à relação tributária, a qual é determinante para o sucesso do gravame ecológico. Por quanto a vantagem deste, e dos instrumentos econômicos em geral, [...] assenta no fato de ser devolvida a decisão de quanto poluir ao sujeito que está melhor informado para determinar o nível ótimo de controlo - o poluidor/contribuinte. E a avaliação casuística priva o sujeito passivo de um dado que é fundamental para esse resultado ser obtido - o encargo que este vai ser obrigado a suportar por cada unidade de emissões poluentes, ou seja, a sua dívida fiscal. O contribuinte não vai estar habilitado a comparar em tempo útil, isto é, no momento anterior à prática do acto que gera a obrigação do imposto e o dano para o *continuum naturale*, o custo e o benefício que estão associados a cada novo ato poluente. Comparação esta que é essencial para o seu processo decisório conduzir a um resultado ótimo. O elemento de previsibilidade que torna possível ao agente económico programar a sua atividade produtiva de modo a obter o resultado em causa está ausente de um processo em que a matéria coletável é aferida numa base casuística pela Administração. O variar dos critérios que, em cada caso, as autoridades vão aplicar a situações já verificadas neutraliza o movimento de antecipação do 'poluidor em potência', que é vital para o sucesso dos gravames ecológicos. Com o recuso a uma avaliação objetiva consegue-se, assim, atenuar a onerosidade dos processos mensurativos, através da sua simplificação, minimizando-se, simultaneamente, a perda de eficácia do instrumento fiscal neste domínio. Por exemplo, em vez de medir a quantidade de enxofre que sai das chaminés fabris, pode-se detectar, com relativa exatidão, esse montante a partir dos fatores produtivos utilizados. Mas o estabelecimento pela lei de uma medição objetiva pode incentivar os agentes económicos a adotar sistemas fiáveis de estimação quando estes já se encontram disponíveis no mercado. O que proporciona vantagens tanto a

nível da gestão do imposto, como da consciencialização do poluidor relativamente aos efeitos que emergem do seu comportamento e das suas opções. E, se não forem cometidos excessos, os parâmetros são, ainda, susceptíveis de ser definidos de tal forma que estimulem a eficiência no consumo dos recursos ou a 'limpeza' da atividade. A estimação objetiva da base tributável, por outro lado, não se mostra contrária às exigências do PPP se os critérios a que recorre guardarem alguma relação com o comportamento antiecológico"

Por sua vez, Ana Yabar Sterling e Pedro Herrera Molina salientam que o uso de mecanismos de estimação objetiva pode ser contraproducente, uma vez que o contribuinte tentará adaptar a sua conduta aos índices fixados pela normativa, sem se preocupar com as verdadeiras emissões. Consequentemente o imposto não poderia cumprir sua finalidade extrafiscal e passaria a ser um simples instrumento de arrecadação que poderia contrariar o princípio da capacidade contributiva (2002, p. 267).

As alíquotas, por fim, deverão, em tese, ser desenhadas a partir do critério da progressividade, permitindo a graduação de acordo com as diversas UPs previstas na base imponible. A progressividade é determinante nesse tipo de tributo como parâmetro de justiça tributária. Da mesma forma, em função do carácter extrafiscal do tributo ambiental *stricto sensu*, o estabelecimento de reduções deverá responder de maneira direta à modificação das condutas dos agentes económicos, como seria o caso, por exemplo, de inversões em tecnologias mais limpas ou das medidas restauradoras do meio ambiente (MONTERO, 2014, p. 235).

Somente com um desenho adequado de base imponible e alíquota será possível mensurar o *quantum* a ser pago de forma adequada, dando efetivo carácter extrafiscal ao tributo ambiental em sentido estrito.

Como vimos acima, são diversos os aspectos a serem considerados para que um tributo ambiental em sentido estrito possa ser implementado. O legislador deve se cercar de uma larga gama de profissionais que possam auxiliar na mensuração adequada de cada um dos elementos apresentados, para que o tributo ambiental não se transforme em apenas mais um tributo de finalidade arrecadatória em um país em que a carga tributária já estrangula injustamente as classes menos favorecidas economicamente.

2.6. Conclusões acerca da tributação ambiental

A tributação ambiental *stricto sensu* possui, ao lado de outros instrumentos econômicos, a capacidade de contribuir com a preservação e frear a rápida destruição do meio ambiente. As especificidades do tema exigem um novo aprofundamento, para que nossa legislação possa sofrer uma adaptação adequada, recepcionando estas novas medidas.

Países ao redor do globo já vêm implementando tributos ambientais e colhendo resultados positivos e não faz sentido que o Brasil não possa seguir na mesma trilha, em especial por sua importância quando se fala de meio ambiente.

Além disso, medidas econômicas como a tributação ambiental *lato sensu* são outra forma de contributo à preservação. Incentivos fiscais para quem reduz suas externalidades negativas ou implementa externalidades positivas são mais simples de serem aplicadas e podem gerar relevante mudança comportamental.

Assim, tanto faz a adoção da tributação ambiental para aproximação indireta de caráter financeiro pelo seu aspecto negativo, através da imposição de novos tributos ou pelo seu aspecto positivo, através de benefícios fiscais, desde que a variável ambiental esteja presente na lógica da obrigação tributária imposta.

Importante ressaltar que não se acredita que a tributação ambiental, seja em sentido estrito ou *lato*, tenha o condão de resolver sozinha os impactos do antropoceno. Entretanto, com um sistema atual apoiado em sua grande parte apenas em medidas de comando e controle, é crível que a tributação ambiental possa contribuir com um salto qualitativo quando se fala em atenção ao meio ambiente e mudança comportamental.

CAPÍTULO III - TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

3.1. Nosso sistema *marrom*

Um dos eixos principais da Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável (Rio + 20) foi a discussão sobre a contribuição da "economia verde" para orientar o modelo de desenvolvimento (UNITED NATIONS, 2012). Para construir e consolidar uma verdadeira sustentabilidade ambiental é necessário reestruturar o processo de incentivos que conduz os agentes econômicos a desenvolver atividades que degradam o meio ambiente.

Este "esverdeamento" do direito significa implementar normas indutoras, de mecanismos que incentivem boas práticas ambientais. A problemática ambiental impõe ao direito a revisão dos seus esquemas conceituais e a necessidade de ter uma perspectiva interdisciplinar capaz de reestruturar o processo de incentivos econômicos que degrada o meio ambiente e compromete a sustentabilidade do planeta (MONTERO, 2015, p. 126).

Esta ideia de utilizar instrumentos econômicos não é tão recente. A Agenda 21 Brasileira (BRASIL, 2004), do Ministério do Meio Ambiente, em seu objetivo 18 (Modernização do Estado: gestão ambiental e instrumentos econômicos), já determinava em 2004:

É urgente a necessidade de reformulação da política fundamentada em restrições legais de comando e controle, que vem apresentando ineficiência, para uma política que, por meio de instrumentos econômicos, fomente a internalização dos custos ambientais nos processos produtivos, sem perder a força nos processos de correção.

É necessária a promoção de um planejamento que integre as diferentes dimensões do desenvolvimento, não ficando a área ambiental e social a mitigar impactos gerados por políticas econômicas. O aporte de recursos para reformulação dos órgãos gestores é de fundamental importância, seja no que diz respeito ao planejamento e geração da informação para a tomada de decisões, como para a atividade de fiscalização. Por outro lado é necessário estabelecer um sistema de monitoramento para um efetivo acompanhamento por parte da sociedade. A prática de "correr atrás do prejuízo" só será modificada com uma reestruturação efetiva do Estado.

No documento, entre as ações e recomendações, foi traçado como fundamental "implementar as mudanças necessárias na legislação ambiental para implantação dos instrumentos econômicos em complementação aos instrumentos de comando e controle".

Mesmo com diretrizes claras traçadas a mais de uma década tanto no cenário internacional através das Nações Unidas, quanto em âmbito nacional através do Ministério do Meio Ambiente, a política fiscal brasileira ainda incentiva a denominada "economia marrom".

As características do sistema tributário permitem constatar que a política fiscal no Brasil tende a favorecer atividades próprias da "economia marrom", dificultando a concorrência e o consumo de bens e serviços ecologicamente corretos. O modelo de desenvolvimento brasileiro não integra o elemento ecológico na sua lógica; e o sistema tributário é um dos fatores que pesam para que os agentes econômicos não considerem a variável ambiental em seus processos decisórios (MONTERO, 2015, p. 130).

O governo brasileiro, entre 2008 e 2012, destinou mais de R\$ 200 bilhões em incentivos tributários federais sem que análises e critérios de sustentabilidade tenham sido considerados. Entre 2005 e 2010 houve um aumento vertiginoso nos incentivos tributários federais para o setor de agricultura e agronegócio de 1.100%, setor que hoje é responsável pela maior fatia das emissões totais de CO₂ no Brasil (37% do total em 2010). Além disso, o Brasil concedeu nos últimos dez anos centenas de bilhões de reais para automóveis, agrotóxicos, fertilizantes, queima de carvão e de combustíveis fósseis. Em contrapartida, praticamente nada de incentivo foi dado, no mesmo período, para biotecnologia, mobilidade urbana e transporte coletivo, reciclagem de resíduos, manejo e recuperação florestal ou fontes energéticas renováveis (LIMA, 2014).

O cenário nos estados brasileiros não é diferente. Pará e Mato Grosso, por exemplo, praticamente isentaram a sua produção pecuária de ICMS, inclusive para venda de "boi em pé", que não agrega valor ao Estado, além de ser o principal fator de emissão de CO₂ do setor agropecuário (57%) e de estimular o desmatamento ilegal de florestas e cerrados. E praticamente nada isentam a exploração sustentável de madeira certificada ou de produtos agroextrativistas como a castanha, por exemplo (LIMA, 2014).

Os exemplos são vários, em solução de consulta recente (BRASIL, 2018), a Receita Federal brasileira decidiu por tributar com IPI integral produtos oriundos de reciclagem, quando estes são transformados em produtos novos. E considerar 50% a base de cálculo para os demais casos, onde o produto é renovado ou recondicionado. Tornando mais caro o processo de reciclagem de materiais de toda ordem.

A desconsideração da variável ambiental é evidente em diversos setores da economia. No setor automobilístico, por exemplo, houve nos últimos anos renúncia fiscal tanto no IPI

quanto na Cide combustíveis. No primeiro caso, com o objetivo de incentivar a indústria automobilística, foram reduzidas as alíquotas do IPI e conseqüentemente houve um significativo aumento da frota veicular e um crescimento na queima de combustíveis fósseis. Os incentivos subiram de R\$ 300 milhões em 2007 para mais de R\$ 3 bilhões em 2013. No mesmo sentido a Cide combustíveis, que foi retirada para evitar aumento no preço da gasolina, a ponto de ser zerada em 2012, desconsiderando completamente seu efeito extrafiscal verde e renunciando a R\$ 8,4 bilhões somente em 2013 (LIMA, 2014).

O Brasil precisa dissociar o crescimento econômico da degradação ambiental. Por tratar-se de um país emergente, é comum a adoção do propagado modelo de produção e consumo predatório dos países industrializados, onde o crescimento implícita ou explicitamente evoca progresso, prosperidade e evolução. O Brasil segue a mesma lógica da maioria dos países onde o crescimento econômico contínuo é a base para alcançar bem-estar social, buscando driblar o atraso em relação aos demais e nisso justificam o uso predatório dos recursos (LÉNA; ISSBERNER, 2018, p. 214-215).

A situação tende a se agravar com o atual governo federal e sua íntima relação com os interesses corporativos dominantes, como os da energia fóssil e o agronegócio, e colocam mais distantes as intenções de ambientalistas de realizar uma alteração significativa na política fiscal dando-lhe caráter verde (ORIGUÉLA; COCA; PEREIRA, 2019). O esvaziamento das pastas e do orçamento do Ministério do Meio Ambiente, a nomeação de pessoas ligadas às grandes corporações para os principais cargos e a ausência de uma política ambiental clara são sintomas graves de que haverá no curto prazo algum avanço.

Diante disto, pode-se afirmar que além dos cinco grandes problemas do atual sistema tributário brasileiro: (1) sistema tributário regressivo e carga mal distribuída; (2) retorno social baixo em relação à carga tributária; (3) estrutura tributária que desincentiva as atividades produtivas e a geração de empregos; (4) inadequação do pacto federativo em relação a suas competências tributárias, responsabilidade e territorialidades; e (5) falta de cidadania fiscal (CDES, 2014). Pode-se acrescentar ainda um sexto grande problema: a política fiscal brasileira incentiva a denominada "economia marrom" (MONTERO, 2015, p.130).

Existe no Brasil um sistema que estimula práticas contrárias ao meio ambiente nos mais diversos níveis e em nada privilegia comportamentos benéficos. Ver-se-á mais adiante no Capítulo 4 que a situação se repete em âmbito municipal, fazendo realmente parte de uma

política de estado onde bem-estar se traduz com crescimento econômico e para que este ocorra é necessário degradar o meio ambiente.

O atual "sistema marrom" acaba estimulando ações contrárias à preservação do meio ambiente, mesmo tendo este uma importância gravada na Constituição Federal. Neste ponto, é fundamental que compreendamos a abrangência da proteção do meio ambiente em nosso sistema constitucional, para que seja possível entender o alcance do seu raio de proteção.

Para tanto, necessária se faz a leitura do art. 225 da Constituição Federal, localizado no Capítulo VI, *do meio ambiente* (BRASIL, 1988):

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

A Carta Maior brasileira buscou valorar o meio ambiente como princípio fundamental da pessoa humana, deu-lhe especial importância inclusive com capítulo próprio, seguindo na esteira do Princípio 1 da Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano de 1972 (ONU, 1972):

O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.

O que foi reiterado no Princípio 1 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992 (ONU, 1992):

Os seres humanos estão no centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza.

O que se pode depreender é que a proteção do meio ambiente passou a ser direito fundamental da pessoa humana, como extensão inclusive do direito à vida, alcançando status de princípio basilar do nosso sistema constitucional. Apesar de localizado topograficamente em local distinto, fora do Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), não deixa de sê-lo, valendo-se da previsão do parágrafo segundo do art. 5º (BRASIL, 1988):

§2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Portanto, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito fundamental equivalente aos demais direitos e garantias fundamentais previstos no art. 5º da Constituição Federal, merecendo a mesma atenção e tratamento. Isto significa, inclusive, considerá-lo cláusula pétrea, nos termos do art. 60, §4º, IV da Constituição Federal.

Considerar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado um direito e garantia fundamental, de caráter imodificável, lhe dá ainda caráter transversal e transcendental, isto significa que todos os demais subsistemas constitucionais existentes, dentre eles o econômico e o tributário, devem submeter-se à sua influência e todas as decisões devem necessariamente levar em conta a variável ambiental. (PARRACHO, 2019, p. 93-94).

Esta transversalidade e transcendentalidade do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado não significa que nossos subsistemas econômicos e tributários passariam, de um dia para o outro, a não causar nenhuma externalidade ambiental negativa. O que se propõe, em verdade, é que todas as decisões e ações destes subsistemas devam, necessariamente, levar em conta a variável ambiental, fazendo o possível dentro de suas realidades para mitigar os impactos.

Esta transversalidade e transcendentalidade já alcançou o subsistema econômico, quando em 2003, com a Emenda Constitucional nº 42 - no Título VII que trata da ordem econômica e financeira do estado brasileiro - o art. 170 da Constituição Federal passou a constar em seus incisos o número VI:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

Entretanto, apesar de ter alcançado a constituição econômica, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado não parece ter atingido em toda sua abrangência a constituição tributária.

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 278) afirma que as relações entre a Constituição Econômica e a Tributária apresentam-se como íntimas e profundas. Não há subordinação entre elas, pois a Constituição Tributária não se dilui na Econômica, nem ocorre o contrário. Estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômicos e financeiros.

Em especial no campo da extrafiscalidade é que esta relação entre as duas subconstituições mais se dramatiza, afinal, a intervenção indireta do Estado sobre a economia conduzindo comportamentos através de tributos reside no limiar entre eles.

O caráter extrafiscal dos tributos, que possuem o condão de intervir na economia, com o objetivo de preservar o meio ambiente, já está admitido no inciso VI do art. 170, como vimos acima. Entretanto, parece que o nosso subsistema constitucional tributário ainda não abriu os olhos para esta nova realidade, não se comunicando com o subsistema econômico no que tange ao inciso VI do art. 170, muito menos com o subsistema ambiental previsto no art. 225 e seguintes.

Portanto, deve o subsistema constitucional tributário admitir o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como princípio que perpassa por todo o seu corpo normativo, levando em conta o caráter ambiental. Além disso, deve admitir, por sua íntima relação com o subsistema constitucional econômico, o tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, conforme estabelecido nos princípios econômicos da Constituição Federal.

3.2. A excessiva constitucionalidade do sistema tributário nacional

Nosso sistema tributário nacional possui uma particularidade que o diferencia dos demais sistemas tributários de outros países ao redor do mundo. Nós demos especial importância ao tema em nossa Constituição Federal.

O Brasil inundou a Constituição Federal com princípios e regras atinentes ao direito tributário, tornando-se, indubitavelmente, o país cuja Carta Magna é a mais extensa e minuciosa no tema de tributação. Os países europeus de tradução jurídica romano-germânica,

que pertencemos pela filiação lusa, trazem em suas Constituições alguns princípios tributários, sempre poucos. Este cariz, tão nosso, conduz a três importantes conclusões: (1) os fundamentos do direito tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios; (2) o direito tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas, porquanto é texto fundante da ordem jurídico-tributária; e (3) as doutrinas estrangeiras devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais (COELHO, 2016, p. 43-44).

A planta fundamental do sistema tributário brasileiro está na Constituição da República, como conjunto de diretrizes mediante as quais se torna possível a configuração das várias entidades cogitadas pelo constituinte. Seu desdobramento é tarefa infraconstitucional, porém dentro de mecanismos rigorosamente estabelecidos e que tolhem eventuais arroubos criativos do legislador ordinário. Mais além, se pensarmos que o direito é composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções - num pluralismo jurídico -, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica na Constituição do Brasil, esta, por sua vez, constituirá também um subsistema. Será o mais importante, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais, principalmente valorativas, que regem a totalidade do sistema nacional (CARVALHO, 2012, p. 707).

Como vimos anteriormente, a existência em par de igualdade entre os subsistemas tributário, econômico e ambiental coloca todos com a exigência de observância de seus princípios e regras que sejam transversais e transcendentais, já que assim o quer a Constituição Federal.

Assim, apesar de já ser o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado um princípio transversal e transcendental e este transpassar por todas as normas, inclusive as tributárias, o nosso sistema tributário nacional, de forte rigidez, não permite que a tributação ambiental seja aplicada em toda a sua extensão, sem que antes ocorram algumas mudanças.

Para tanto, mais adiante em outro tópico apresentaremos propostas para o *esverdeamento* do nosso sistema constitucional tributário, mas antes precisamos compreender os motivos do porquê, sem alteração na Constituição, não é possível implementar uma reforma tributária *verde* ampla no país.

O art. 1º da Carta Política de 88 estatui que o Brasil é uma República Federativa formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1988). Nosso federalismo é *sui generis* porquanto se preocupou em dar aos municípios dignidade constitucional, mormente em matéria tributária, tendo, portanto, três níveis em nosso federalismo. Nosso federalismo é cláusula pétrea, só sendo modificável através de poder constituinte originário, com uma nova Constituição (COELHO, 2016, p.54-55).

O pacto federativo, no Brasil, está disposto na distribuição das competências político-administrativas da Constituição Federal, sendo que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição (SILVA, 1994, p. 98).

Em matéria tributária, isto significa que nos três níveis da federação nós temos entes que legislam e arrecadam tributos. A distribuição de competências fica por conta da Constituição Federal, que estabelece o sistema tributário nacional. Por sua rigidez e exaustividade, a Constituição tratou de já determinar, de antemão, toda a competência para instituir tributos de cada um dos entes federativos, não deixando muita margem para que as autoridades fazendárias inovem criando novas espécies tributárias.

Assim, o sistema tributário nacional previsto na Constituição tratou de deixar claro a competência da União, dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios, estabelecendo taxativamente cada uma das espécies tributárias que cada ente político pode instituir, não havendo margem para inovações sem que necessariamente se faça alteração da Constituição através de Emenda Constitucional.

Misabel de Abreu Machado Derzi (2012, p. 262) ensina:

A discriminação de competências entre os Entes Federados continuou, na Constituição da República, dotada da mesma nota de rigidez, a que já se referia Aliomar Baleeiro, na Constituição anterior. Os Estados Federados, o Distrito Federal e os Municípios não têm poderes para criar ou inventar impostos novos, cabendo-lhes apenas exercer a competência que lhes foi expressamente delimitada no Texto Magno. Somente à União foi atribuída competência residual ou supletiva, desde que não se configure hipótese de bitributação, ou seja, desde que a União não crie impostos, dotados de mesmo fato gerador ou base de cálculo daqueles já discriminados pela própria Constituição. Estão os contribuintes protegidos, assim, contra a dupla ou tríplice imposição de tributos iguais, exigidos por ordens federadas diferentes.

A exceção fica somente para a União, que nos termos do art. 154 da Constituição, fica autorizada a criar, mediante lei complementar, novas espécies de imposto, desde que não cumulativos e nem tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados, bem como impostos extraordinários em caso de guerra (BRASIL, 1988).

3.3. Sugestões para o esverdeamento do sistema tributário nacional

Fator que contribui para a rigidez do nosso sistema é a taxatividade no que tange às espécies tributárias. O tributo, apesar de ser uma figura unitária, se divide em espécies e nossa Constituição também tratou de ser taxativa quanto às possibilidades.

Alheio às discussões sobre quantas são as espécies tributárias, discussão acadêmica infundável que não faz parte do presente estudo, o que nos importa para o presente é que a Constituição as estabeleceu de modo taxativo e nenhuma delas se adequa plenamente à tributação ambiental. Por isso, inicialmente propomos alterações na Constituição Federal, através de emenda, que viabilizariam a tributação ambiental em toda a sua eficiência.

De início, para que a espécie dos impostos possa admitir receber um imposto ambiental, deve-se desvincular por completo da ideia de que o fato gerador da obrigação tributária necessariamente sejam signos presuntivos de capacidade contributiva do contribuinte (COÊLHO, 2016, p. 383). O princípio da capacidade contributiva é relativizado quando da aplicação da tributação ambiental, justamente porque não se objetiva manter as atividades estatais e suas funções, auxiliando na manutenção do Estado, mas sim o caráter extrafiscal do imposto, que vai incidir sobre fatos geradores inadequados ao meio ambiente visando corrigir externalidades ambientais.

Roberto Rabbani (2017) vai afirmar que o princípio da capacidade econômica e da capacidade contributiva estão respeitados, por ser a tributação ambiental uma busca pela justiça fiscal, objetivo primeiro daqueles princípios. Além disso, ressalta que o tributo ambiental, apesar de não se basear na capacidade contributiva, tampouco pode contrariá-la, sendo necessário auferí-la dentro de limites mínimos e máximos, respeitando o mínimo existencial e a não-confiscatoriedade respectivamente. Neste mesmo sentido entendem Ollero (1991, p. 118), Hernández (1988, p. 89), Becerril (1998, p. 343 e 349) e Molina (2008, p. 195).

Esta medida exigiria alterar o §1º do art. 145 da Constituição (BRASIL, 1988), que estabelece:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ou, ao menos, uma mudança de sua interpretação, incluindo a tributação ambiental na exceção à regra, considerando a aplicação relativa do princípio da capacidade contributiva, justificado pelo trecho *sempre que possível* do artigo em comento.

Além disso, deve-se permitir a vinculação da receita proveniente dos impostos ambientais para programas específicos de correção das externalidades geradas, o que exigiria uma alteração no art. 167, IV, da Constituição (BRASIL, 1988), que estabelece ser vedado:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Como o fim do tributo ambiental não é arrecadatório, mas condutor de comportamentos, o produto de sua arrecadação, de importância secundária, não deveria seguir para o monte mor do Estado, somando-se às demais arrecadações de tributos para custeio das atividades estatais em geral, mas sim direcionado para programas ambientais específicos contribuindo para a correção das externalidades.

Importante também que fosse relativizada a impossibilidade de criação de novos impostos pelos estados-membros, distrito federal e municípios, ou que a legislação nacional previsse em lei complementar que algumas novas espécies de tributos de competência destes entes políticos passariam a existir, criando balizas para sua criação, já que o interesse local é muito maior que o interesse da União em alguns casos, como por exemplo em impostos sobre os resíduos tóxicos, resíduos sólidos, sobre produtos descartáveis não recicláveis, sacolas plásticas, garrafas pet, dentre outras possibilidades.

Já no que tange à espécie tributária das taxas, seria interessante a possibilidade de ampliar o elemento material do fato gerador das taxas, prevendo a fruição dos particulares das belezas naturais em parques e espaços de importância ambiental. Carlos Eduardo Peralta Montero (2014, p. 333-334) propõe inclusive uma nova redação ao art. 145, II, da Constituição:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
[...] II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
Poderão ser instituídas taxas ambientais, pela fruição dos particulares das belezas naturais em Parques Nacionais.
As taxas de caráter ambiental deverão considerar, de acordo com critérios técnicos, a incidência de possível impacto ambiental, e poderão utilizar critérios de progressividade ambiental.

Poderia ser proposto apenas o alargamento da hipótese da utilização da taxa ambiental para além dos parques nacionais, prevendo também espaços de importância ambiental, para que fosse possível abranger situações que já ocorrem no Brasil ao arripio da lei, como a Taxa de Preservação Ambiental - TPA de Fernando de Noronha - lei estadual nº 10.430, de 29 de dezembro de 1989, modificada pela lei estadual 11.305, de 28 de dezembro de 1995 do Estado de Pernambuco (PERNAMBUCO, 1995) - ou a Taxa de Visitação do Parque Marinho do Recife de Fora - lei municipal nº 260 de 16 de dezembro de 1997, modificada pela lei municipal 611 de 29 de dezembro de 2005, da cidade de Porto Seguro/BA (PORTO SEGURO, 2005). Em ambas as hipóteses há a tributação, gerando efeitos e arrecadando, com flagrante inconstitucionalidade pela inadequação ao fato gerador das taxas atualmente prevista na Constituição Federal.

Ainda no âmbito apenas da Constituição Federal, também seria relevante a criação de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) de caráter ambiental genérica no texto constitucional, dando redação mais clara quanto à sua possibilidade ao art. 149 da Carta da República (MONTERO, 2014, p. 332).

Seria importante, por fim, incluir expressamente como diretrizes do sistema tributário nacional os princípios do poluidor-pagador e protetor-beneficiário, que poderiam ser incluídos em um §3º do art. 145 da Constituição Federal.

Com estas medidas em uma Emenda Constitucional, acredita-se ser suficiente para que a tributação ambiental seja recepcionada adequadamente pela Constituição Federal, adequando o sistema tributário aos sistemas econômico e ambiental. Sem estas medidas, por mais que o art. 170, VI, e o art. 225 da Constituição Federal prevejam a variável ambiental como primordial para o Estado brasileiro, não haverá, pela rigidez e complexidade do sistema constitucional tributário, possibilidade aplicação plena do instituto da tributação ambiental.

Mas não só alterações na Constituição são suficientes para que a tributação ambiental possa ser exercida plenamente em nosso ordenamento. Apesar de ser o fator mais importante, já que todo o nosso sistema se apoia na Constituição Federal, o nosso Código Tributário Nacional - Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - recepcionado com status de Lei Complementar (COELHO, 2016, p. 96) também deve passar por alteração que abarque esta nova vertente da tributação.

Carlos Eduardo Peralta Monteiro, adaptando o determinado por Miguel Buñuel González e Pedro Herrera Molina na proposta Modelo de Código Tributário Ambiental para a América Latina (2014, p. 331-332), propõe uma alteração no art. 5º do Código Tributário Nacional, fazendo constar mais um parágrafo com a seguinte redação:

§ tributação ambiental.

I. Tributos ambientais são aqueles impostos, taxas e contribuições cuja estrutura está orientada pelo Princípio do Poluidor/Usuário Pagador.

II. O fato gerador dos tributos ambientais deverá corresponder a situações que repercutam negativamente sobre o meio ambiente ou que provoquem a atuação pública de tutela ambiental. Não poderá abarcar condutas danosas para o meio ambiente que se encontrem radicalmente proibidas, sem prejuízo de o infrator dever indenizar os danos causados ao meio ambiente, nos termos estabelecidos pela norma aplicável. A legislação de cada figura tributária preverá como supostos de não sujeição os casos em que os atos ou fatos que incidem negativamente sobre o meio ambiente ou que provocam a atuação pública de tutela ambiental se produzam de maneira fortuita ou em caso de força maior.

III. Toda proposta de estabelecimento de um novo tributo ambiental ou de modificação específica das quantias de tributo preexistente deverá incluir, entre os antecedentes e estudos prévios para sua elaboração, uma memória econômico-ambiental que justifique os critérios de quantificação utilizados. Salvo lei em contrário, a falta deste requisito determinará a nulidade de pleno direito das disposições que regulam a matéria de quantificação do tributo ambiental.

IV. A determinação do montante do tributo deverá atender à intensidade da incidência ambiental objeto do gravame, e deverá basear-se nas conclusões da memória econômico-ambiental prevista no inciso anterior. Em geral, a arrecadação do tributo ambiental não deverá exceder, em seu conjunto, a

maior das seguintes quantias, que serão calculadas na memória na medida do que seja possível: o dano causado ou o suposto custo para que o conjunto dos contribuintes evitasse o dano causado, ou o custo das atividades públicas de tutela ambiental. Qualquer desvio deste critério ou a impossibilidade de aplicá-lo deverá ser justificado na memória econômico ambiental. A quantificação individual do tributo deverá atender à incidência individual da contaminação, se bem que se poderão utilizar critérios de progressividade ambiental.

V. O estabelecimento do tributo ambiental deverá ser acompanhado de medidas que garantem o mínimo existencial individual e familiar das pessoas físicas afetadas direta ou indiretamente pela carga tributária, quando este vier a ser comprometido.

Além disso, o autor também propõe o esverdeamento dos impostos tradicionais, tomando por base algumas recomendações (2014, p. 332-333):

- (a) impor o princípio da seletividade ambiental de acordo com a essencialidade e o impacto ecológico do produto, mercadoria ou serviço. Incluir o custo ambiental no preço do bem ou serviço, baseado no impacto ambiental proveniente da sua produção, comercialização ou prestação;
- (b) Conforme o princípio da progressividade, permitir a cobrança diferenciada de alíquotas nos tributos sobre produtos de acordo com critérios que considerem o impacto ambiental;
- (c) Realizar estudos técnicos que permitam estabelecer de maneira coordenada incentivos fiscais relacionados com atividades de proteção ambiental;
- (d) Incluir previsão de que a repartição das receitas tributárias poderá considerar critérios que levem em conta a proteção ambiental;
- (e) Em determinados casos, de acordo com estudos técnicos, permitir a vinculação de receitas tributárias para o financiamento de projetos ambientais.

O que se nota, atualmente, é que sistema tributário nacional não consegue, sem alterações legislativas importantes, inclusive através de emenda à constituição, recepcionar a tributação ambiental em toda sua potencialidade e eficiência, como já experienciado em outros países.

Para que se possa dar efetividade ao que preconiza a Constituição Federal em seu art. 225, transformando o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado em uma garantia fundamental, bem como o tratamento diferenciado dos produtos e serviços conforme o impacto ambiental que estes proporcionam como medida de defesa do meio ambiente, princípio econômico do estado brasileiro previsto no art. 170, VI da Carta Magna, necessário se faz adaptar o sistema tributário nacional urgentemente.

3.4. Experiências no direito comparado

Como mencionado anteriormente, é importante ter cautela ao importar legislação alienígena para o cenário nacional, em especial em matéria tributária. O sistema único, de constitucionalidade exacerbada, rigidez acentuada e federalismo em três níveis, faz com que toda medida criada e implementada em outro país deva, necessariamente, passar por uma minuciosa adaptação.

Basta analisar os tratados em matéria ambiental dos quais o Brasil é signatário. Como já analisado neste trabalho, alguns destes diplomas legais preveem o PPP e a utilização de instrumentos econômicos como medida de proteção meio ambiente desde a década de 1970, mas, até os dias atuais, não se consegue dar plena efetividade ao estabelecido por incompatibilidade legislativa interna e externa.

Entretanto, observar as experiências estrangeiras pode nos auxiliar a, ao menos, estimular um olhar crítico para a possibilidade de utilização de instrumentos econômicos como a tributação ambiental em sentido estrito e lato em nosso país, tão afetado por crimes ambientais, desmatamento acelerado, dentre tantos outros problemas.

Alguns países já procederam com reformas fiscais verdes em seus ordenamentos tributários, alguns de forma tão intensa que podemos afirmar que houve uma reforma integral do sistema, como é o caso dos países nórdicos. Assim, dividiremos estas reformas em enfoque restrito ou parcial e enfoque generalizado ou integral (GAGO RODRIGUEZ; LABANDEIRA VILLOT, 1999, p. 73-74).

O primeiro caso, de reforma parcial ou de enfoque restrito, que é o caso de países como os Estados Unidos, a Alemanha, a Bélgica e a Grã-Bretanha, os tributos ambientais ainda têm papel secundário, com finalidades predominantemente arrecadadoras sendo incorporados de maneira isolada e sem conexão com uma reforma geral integral. Esse papel residual pode se traduzir num desenho pouco cuidadoso de tributos ambientais, fundamentado num vínculo pouco claro entre o tributo e o problema ambiental (MONTERO, 2014, p. 257).

A União Europeia toma por base de cálculo de tributos ambientais algo que tem um impacto negativo específico e comprovado no meio ambiente. As estatísticas europeias distinguem quatro categorias diferentes de tributos ambientais: energia, transportes, poluição e recursos. Em 2016, o total das receitas fiscais ambientais do bloco econômico (ou seja,

receitas provenientes de impostos ambientais cobrados pelos governos em todos os Estados-Membros da UE) ascendeu a 364,4 bilhões de euros; este valor representa 2,4% do produto interno bruto (PIB) da UE e 6,3% do total das receitas do governo provenientes de impostos e contribuições sociais na UE (EUROSTAT, 2018, p. 195).

Os impostos sobre a energia (que incluem impostos sobre os combustíveis para transportes) representaram de longe a maior parte das receitas fiscais ambientais globais, representando 76,9% do total da UE em 2016. Os impostos sobre transportes representaram o segundo contributo mais importante para as receitas fiscais ambientais totais, com 19,7% do total da UE em 2016. Poluição e impostos sobre recursos representaram uma quota relativamente pequena (3,4%) do total das receitas fiscais ambientais na UE em 2016. Esta categoria de grupos de impostos ambientais inclui uma variedade de impostos cobrados, sendo resíduos, poluição da água e captação. Em muitos países europeus, esses impostos foram introduzidos mais recentemente do que os impostos sobre energia ou transporte (EUROSTAT, 2018, p. 198).

Há uma utilização cada vez maior da tributação ambiental, em especial nos países europeus, de onde conseguimos coletar dados atualizados da arrecadação tributária. Os valores crescentes de utilização da tributação ambiental vêm contribuindo para atingir as metas estabelecidas pelo bloco para o meio ambiente. Ainda não é possível fazer uma correlação direta do uso dos instrumentos econômicos com as metas atingidas, mas a sua utilização já é uma realidade cada vez mais robusta e comum.

Enquanto na Europa a tributação ambiental já é uma realidade, onde países como Suécia, Noruega, Holanda e Finlândia já reformaram amplamente suas legislações levando em conta a variável ambiental (MONTERO, 2014, p. 269-275), no Brasil as tímidas medidas se resumem a dar caráter ambiental a alguns poucos tributos ordinários de fim arrecadatório, como o IPTU verde de algumas cidades, enquanto todo o sistema é formulado de forma contrária à preservação.

3.5. Conclusões acerca da reforma fiscal verde no Brasil

Temos um país que possui, em seu sistema de tributação nacional, uma lógica que não leva em conta a variável ambiental em suas decisões. As poucas medidas tributárias com

caráter ambiental são isoladas e desprovidas de poder de mudança capaz de contribuir significativamente para a redução das externalidades geradas.

Isenções para o agronegócio, os combustíveis fósseis, a produção de veículos automotores, agrotóxicos e fertilizantes demonstram claramente que o nosso sistema não só não leva em conta a variável ambiental como tem o condão de prejudicar qualquer iniciativa de preservação, por funcionar como tração contrária ao movimento global de proteção do meio ambiente.

Com o atual governo federal, que conta com o apoio da bancada do agronegócio no Congresso Nacional, mais distante ainda fica uma alteração legislativa suficientemente forte que possibilite a inserção da variável ambiental na lógica do sistema tributário. O desestímulo à preservação pode ser sentido já no primeiro mês, onde o desmatamento da Amazônia cresceu 54% com relação ao mesmo período do ano passado (IMAZON, 2019).

Crimes ambientais de proporções catastróficas como os cometidos pela empresa Vale do Rio Doce nas cidades de Mariana em 2018 e Brumadinho em 2019 expõem o triste cenário de descontrole das atividades dos agentes econômicos e seus impactos no meio ambiente por parte do Estado. Uma tributação ambiental que incidisse sobre a disposição de rejeitos de minério em seu formato líquido, em barragens como as que se romperam em Mariana e Brumadinho, poderiam ser uma solução para que a empresa adotasse métodos mais atuais de disposição de seus resíduos. Afinal, a disposição de rejeitos tal qual vem sendo adotada pelas mineradoras são a forma mais barata de lidar com a externalidade negativa gerada ao final do processo de extração do minério.

Imperioso então reforçar que o Estado brasileiro não leva em conta a variável ambiental na tomada de decisões de sua política tributária. Sequer no turismo sustentável, onde incentivos podem ser usados para estimular investimentos verdes conforme as necessidades de cada localidade, como subsídios para aquisição de equipamentos não poluentes, como tecnologias que reduzam o lixo, energia renovável, eficiência no uso das águas ou conservação da biodiversidade, tem-se alguma iniciativa coerente e uniforme no país.

E esta lógica tributária nefasta quanto se trata de se relacionar com o meio ambiente não se difere quando avaliamos os sistemas tributários dos demais entes políticos da federação. Tanto os estados-membros, o distrito federal e os municípios também pouco levam em consideração a variável ambiental ao aplicar sua tributação.

É certo que a limitação do sistema, balizado minuciosamente na Constituição Federal e nas leis complementares não permite uma margem de atuação dos legisladores estaduais, distritais e municipais a ponto de permitir uma reforma tributária *verde*. Entretanto, dentro destas limitações tão rígidas, é possível calibrar os tributos, em especial no que tange à tributação ambiental em seu sentido lato, com base no princípio do protetor-beneficiário, fazendo com que, ao menos, não se estimule condutas contrárias à preservação.

Desta forma, propomos no último capítulo justamente uma série de alterações ao Código Tributário Municipal de Porto Seguro, dando caráter *verde* o máximo possível aos tributos existentes, visando contribuir com a preservação de uma cidade que tem no meio ambiente um de seus mais valiosos ativos.

CAPÍTULO IV - REFORMA FISCAL *VERDE* EM ÂMBITO MUNICIPAL

Apesar de o direito fundamental ao meio ambiente equilibrado ser uma garantia fundamental, cláusula pétrea e possuir caráter transversal a ponto de influenciar todos os demais subsistemas constitucionais, o atual sistema constitucional tributário, por sua rigidez e exaustividade de tratamento na Constituição brasileira, ainda não consegue internalizar a tributação ambiental em toda sua amplitude e abrangência.

Demonstramos no capítulo anterior que algumas alterações no corpo da Constituição através de emendas seriam necessárias para que os subsistemas tributário, econômico e ambiental se comunicassem efetivamente, abrindo caminho para a implementação do instrumento econômico da tributação ambiental.

Essa rigidez se amplia quando passamos a analisar a margem de atuação tributária dos entes subnacionais. A Constituição Federal fez questão de limitar muito claramente o campo de atuação destes entes em matéria fiscal, não permitindo inovações por parte do legislador.

Os municípios, em especial, vêm sofrendo imposições da necessidade de modernizarem suas gestões e de otimizarem seus recursos por parte do sistema constitucional e o novo desenho de federalismo pós 1988. Com um histórico de desperdício e ineficiência, os municípios precisam lidar com a incapacidade das burocracias municipais em gerir um instrumento institucional sofisticado; e com a insolvência das finanças municipais e pouca ou nenhuma arrecadação de tributos de sua competência própria, vivendo à mercê dos Fundos de Participação e de Transferências Voluntárias (NÓBREGA, 2012, p. 485).

Os municípios que, em sua grande maioria, sobrevivem com o repasse de recursos, sofrem diuturnamente com a variância e a insuficiência destes valores. Assim, os gestores preocupados em ampliar sua arrecadação de competência própria, precisam implementar todo o aparato burocrático fiscal para conseguir levar mais dinheiro aos cofres públicos e aprimorar a qualidade dos serviços públicos municipais oferecidos.

Soma-se a este desafio de implementar adequadamente toda a tributação de sua competência arrecadando mais recursos para suas despesas o de também contribuir de alguma forma para a preservação do meio ambiente.

Boa parte da matéria relativa à proteção do meio ambiente pode ser disciplinada a um só tempo pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no que se convencionou chamar de federalismo cooperativo (MILARÉ, 2005, p. 228). Isto significa

dizer que, em matéria de meio ambiente, a competência é comum, e assim determina nossa Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público;

(...)

III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;

IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;

(...)

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

Sendo o direito fundamental ao meio ambiente equilibrado uma determinação constitucional a todos os entes que compõem o poder público (art. 225), sendo princípio da ordem econômica a defesa do meio ambiente, inclusive com tratamento diferenciado de produtos e serviços conforme o impacto ambiental (art. 170), e sendo de concorrência comum de todos os entes políticos subnacionais a proteção do meio ambiente (art. 23), a conclusão que se chega é de que, dentro das limitações constitucionais atuais, deve o município adotar, o quanto possível, instrumentos econômicos que contribuam para reduzir os danos ambientais.

Isto significa dizer que os municípios, como entes políticos dotados de autonomia política, administrativa e financeira (SILVA, 2012, p. 40), não precisam esperar para que a União legisle ou lhes autorize a alterar sua política tributária incluindo a variável ambiental, desde que mantidos os limites constitucionais estabelecidos.

Pelo contrário, a inclusão da variável ambiental em sua legislação tributária municipal é uma medida que corresponde à melhor leitura do texto constitucional, em especial com a valorização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado garantido pelo art. 225. Adotar mudanças legislativas abrangendo instrumentos econômicos dentro dos limites constitucionalmente impostos nada mais é que cumprir a Constituição Federal e enxergamos como uma verdadeira exigência.

O trâmite de uma reforma fiscal verde ampla, de abrangência nacional, pelo Congresso Nacional, pode levar anos. Até lá, ecossistemas, paisagens naturais, sítios

históricos, recursos hídricos, e todos os demais ativos ambientais de âmbito local podem estar severamente comprometidos. Por isso, deve o município adotar as medidas que forem possíveis para introduzir a variável ambiental na lógica de sua tributação, buscando contribuir para a preservação.

A Constituição Federal assim estabelece a competência municipal para a tributação dos impostos (BRASIL, 1988):

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Estabelece também a competência das taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1988):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...]

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Além da contribuição de custeio de iluminação pública (BRASIL, 1988):

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Importante ressaltar que Leis Complementares contribuem para completar o texto constitucional no que tange ao IPTU e ao ISS. No campo do IPTU o Código Tributário Nacional - Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, já o ISS possui Lei Complementar própria - Lei nº 116 de 31 de julho de 2003.

Esta é a margem de atuação no campo fiscal que possuem os municípios na Constituição Federal. Tanto para arrecadarem tributos para a manutenção de suas atividades - seu fim fiscal - quanto para adotarem medidas de condução de comportamentos - fim extrafiscal.

A margem é tão reduzida que sequer podemos denominar como reforma fiscal verde municipal, entretanto, mesmo com as limitações, podemos introduzir a variável ambiental em alguns tributos de modo a contribuir com a preservação.

Como se nota, a Constituição Federal tratou de expor taxativamente os tributos que podem ser cobrados pelos municípios, isto significa, por óbvio, que não é possível criar novas espécies tributárias, o que já nos limita quanto à adoção da tributação ambiental extrafiscal em seu caráter *stricto sensu* ou próprio.

A sugestão de um tributo ambiental que incidisse sobre a produção de garrafas pet ou sobre a emissão de resíduos tóxicos sobre efluentes não é objeto deste estudo justamente pela sua inadequação constitucional. Por melhores que sejam as intenções, um tributo ambiental municipal *stricto sensu* seria de inconstitucionalidade patente.

O que não impede de avaliar o sistema tributário municipal e propor alterações no campo da tributação ambiental extrafiscal em seu sentido *lato sensu*, ou impróprio, introduzindo a variável ambiental nos tributos ordinários, buscando dar caráter extrafiscal, conduzindo comportamentos ambientalmente mais adequados, gerando externalidades positivas e contribuindo para a preservação.

Neste sentido, este último capítulo avalia a legislação tributária municipal de Porto Seguro, Estado da Bahia, propondo alterações que introduzam a variável ambiental à lógica do sistema, apresentando, ao final, no apêndice, um projeto de lei que altera o Código Tributário Municipal de Porto Seguro, dando-lhe caráter *verde* dentro dos limites constitucionais.

4.1. O atual cenário da tributação no município de Porto Seguro/BA

Porto Seguro é uma cidade do Estado da Bahia com área territorial de 2.287,085 km², com uma população estimada em 146.625 pessoas, com Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - IDHM de 0,676 e com um PIB per capita de R\$ 17.114,47 (IBGE, 2019). Localizada no Extremo Sul da Bahia, na região denominada Costa do Descobrimento, recebeu o título de Patrimônio Natural Mundial para a Reserva de Mata Atlântica da Costa do Descobrimento concedido pela Unesco, em 1º de dezembro de 1999 (IPHAN, 2019).

O conjunto arquitetônico e paisagístico da Cidade Alta de Porto Seguro foi tombado pelo Iphan, em 1968. Nesta área estão remanescentes arquitetônicos de grande valor histórico e o lugar que é considerado o local de origem da nação brasileira. Todo o município de Porto Seguro - e, em especial, o Monte Pascoal - foi erigido a Monumento Nacional, pelo Decreto nº 72.107, de 18 de abril de 1973 (IPHAN, 2019).

Com receita total estimada para o exercício de 2019 no valor de R\$ 381.745.836,73, sendo R\$ 112.828.406,51 de receita própria do município enquanto R\$ 268.917.430,22 decorrente de transferências de verbas (TCM, 2019).

O conjunto de normas tributárias de Porto Seguro, da mesma forma que o sistema tributário nacional, não possui qualquer sinal de levar em conta a variável ambiental na sua lógica fiscal. Salvo a Taxa de Visitação do Parque Marinho do Recife de Fora - lei municipal nº 260 de 16 de dezembro de 1997, modificada pela lei municipal 611 de 29 de dezembro de 2005, da cidade de Porto Seguro/BA (PORTO SEGURO, 2005), que trataremos pormenorizadamente mais à frente, não há qualquer outro tributo municipal que possua viés ambiental.

O Código Tributário Municipal de Porto Seguro, instituído pela Lei 925 de 17 de dezembro de 2010 e alterado pela Lei 975 de 30 de setembro de 2011 (PORTO SEGURO, 2011), não traz qualquer norma que possua em sua lógica a variável ambiental.

A autoridade fazendária e o Poder Legislativo de Porto Seguro não se preocuparam em redigir um Código Tributário Municipal com a devida atenção e cautela necessárias, tanto é que a lei que o institui - Lei 925 de 17 de dezembro de 2010 alterada pela Lei 975 de 30 de setembro de 2011 - é uma cópia quase integral do Código Tributário Municipal de Salvador - Lei 7.186 de 27 de dezembro de 2006 (SALVADOR, 2006). O descuido de adotar uma norma de um outro município de características totalmente distintas sem a devida adaptação gerou consequências negativas, como se verá à frente.

Não só não há a variável ambiental nos tributos municipais, como em verdade o atual sistema estimula práticas *marrons*, ou seja, contrárias ao meio ambiente. Por isso, apresentamos, um a um, os tributos municipais em que é possível recepcionar a variável ambiental.

4.2. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU

Um dos tributos de competência municipal definido pela Constituição Federal de 1988 é o IPTU. Este imposto, que tem sua hipótese de incidência no direito de propriedade sobre bens imóveis situados em zona urbana (COÊLHO, 2016, p. 331), é um dos mais importantes meios de arrecadação tributária própria de que dispõe um município.

Este aspecto espacial da hipótese de incidência: *imóvel situado em zona urbana*, é fator fundamental para definir se o proprietário será tributado pelo IPTU ou pelo Imposto Territorial Rural - ITR. Importante destacar que a incidência do ITR ocorre por exclusão, o que não está em zona urbana ou de expansão urbana deve ser necessariamente tributado pelo ITR, que é um imposto federal (HARADA, 2012, p. 128-129).

Para se definir o que é zona urbana, levamos em conta o Código Tributário Nacional, que em seu art. 32 definiu:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

- II - abastecimento de água;
- III - sistema de esgotos sanitários;
- IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

O Código Tributário Municipal de Porto Seguro - Lei 925 de 17 de dezembro de 2010 e alterado pela Lei 975 de 30 de setembro de 2011 (PORTO SEGURO, 2011), repetiu a mesma redação do art. 32 do CTN em seu artigo 153. Isto significa que o legislador municipal optou por definir zona urbana da mesma maneira que o legislador nacional, ou seja, a necessidade de ao menos dois melhoramentos indicados nos incisos.

Entretanto, há um conflito entre o que define o Código Tributário Municipal de Porto Seguro e o Plano Diretor Urbano Municipal de Porto Seguro - Lei 651 de 17 de novembro de 2006 (PORTO SEGURO, 2006) no que tange à definição do que é *zona urbana*. O Plano Diretor define *zona urbana* da seguinte forma em seu art. 18:

Art. 18. Fica definido como urbano e de expansão urbana todo o território compreendido no interior do perímetro que abrange a área urbana e a faixa de terreno com 10 km (dez quilômetros contados, ao Sul, a partir da linha de orla até o limite com o Rio Caraíva em sua margem Norte, incluído o núcleo urbano de Caraíva, e ao Norte na divisa com o Município de Cabralia, representado no Mapa 01 - Perímetro Urbano, do Anexo I, desta Lei.

Há, portanto, uma dupla definição na legislação municipal de Porto Seguro sobre o que é zona urbana. Ou o imóvel que possua ao menos dois dos melhoramentos definidos no artigo 153 do Código Tributário Municipal de Porto Seguro, ou que esteja inserido na faixa de dez quilômetros a partir do oceano atlântico.

Esta subjetividade na definição do que é zona urbana no município de Porto Seguro tem permitido que a autoridade fazendária municipal considere contribuinte do tributo praticamente todos os imóveis da região, já que grande parte da ocupação ocorre próximo ao mar.

Muitas destas áreas que estão incluídas neste perímetro urbano definido pelo Plano Diretor Urbano de dez quilômetros a partir da linha litorânea não possuem qualquer

melhoramento contido no artigo 153 do Código Tributário Municipal e deveriam, em verdade, ser tributadas pelo ITR, já que o tributo federal prevê exclusão da área tributável para áreas de preservação permanente, de reserva legal, de reserva particular do patrimônio natural, de servidão florestal e as de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas (FRANCISCO, 2012, p. 516).

Assim, a primeira medida para "esverdear" o IPTU de Porto Seguro, seria definir de forma objetiva a zona urbana e de expansão urbana, levando em consideração os melhoramentos constantes do Código Tributário Nacional e do Código Tributário Municipal, para que grandes imóveis afastados de núcleos urbanos não sofram a incidência de um tributo essencialmente urbano. Outra possibilidade seria incluir a previsão de exclusão da área tributável do IPTU para áreas de preservação permanente, de reserva legal, de reserva particular do patrimônio natural, de servidão florestal e as de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas, assim como faz o ITR federal.

Manter a legislação municipal neste formato acaba estimulando a fragmentação das glebas em loteamentos irregulares para comercialização, contribuindo para a destruição da cobertura vegetal da região.

A proposta retira da base imponible do IPTU áreas em que o exercício do direito de propriedade ficam restringidas ou que ocorram comportamentos relevantes para o meio ambiente. Sendo elas: (1) áreas de preservação permanente e reserva legal; (2) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal, estadual ou municipal, e que ampliem as restrições de uso previstas no tópico anterior; (3) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (4) áreas destinadas à implantação de sistemas agroflorestais e de agricultura sintrópica de produção familiar; (5) destinadas à recuperação ambiental de ecossistema degradado.

Neste sentido entendem Marcos André Vinhas Catão e Luciana Prates Caldas Cordeiro (2015, p. 201-214), afirmando que ao se limitar o direito de propriedade, se deve obrigatoriamente estabelecer novos contornos à cobrança de tributos imobiliários. Sendo assim, nas hipóteses acima aventadas, a municipalidade deve retirar da base imponible as áreas onde ocorrerem, para garantir o efeito extrafiscal positivo no comportamento de preservar.

Um outro fator que impulsiona um comportamento contrário ao meio ambiente no que tange ao IPTU em Porto Seguro é a tributação mais gravosa para quem não edifica todo o terreno, conforme art. 167 do Código Tributário Municipal de Porto Seguro, que traz a seguinte redação (PORTO SEGURO, 2011):

Art. 167. A parte do terreno que exceder a 05 (cinco) vezes a área edificada ou construída, coberta e descoberta, fica sujeita à aplicação da alíquota prevista para terrenos sem construção.

Esta norma, cópia fiel do art. 74 do Código Tributário Municipal de Salvador (SALVADOR, 2006), aplica alíquota mais gravosa, de 2% - até quatro vezes mais alta que uma alíquota residencial comum -, a terrenos que não forem edificados bem como a terrenos onde a construção não ocupe área suficiente determinada pela lei. Em regiões metropolitanas, em que se busca estimular a ocupação geográfica dos espaços urbanos, a norma faz total sentido e, de forma extrafiscal, conduz comportamentos no sentido de exigir que os proprietários construam em seus imóveis e não os deixem improdutivos ou servindo à especulação imobiliária.

Esta medida legislativa, embasada no parágrafo primeiro do art. 156 da Constituição Federal, que permite *alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel*, tem por objetivo efetivar o cumprimento do princípio da função social da propriedade através da progressividade tributária (HARADA, 2012, p. 102-103). Entretanto, longe dos grandes centros, onde a preservação ambiental é objetivo comum nos imóveis urbanos, há um efeito inverso no cumprimento da função social da propriedade, prejudicando o meio ambiente. Assim, como o objetivo primeiro desta progressividade tributária é respeitar a função social da propriedade, precisamos pensar nesta como uma função social-ambiental e, ao sopesar, optar por não estabelecer alíquotas mais altas para imóveis sem construção.

Numa cidade como Porto Seguro e seus distritos, boa parte deles pequenos núcleos urbanos, o proprietário que deseja manter por exemplo uma ampla área verde em seu imóvel, acaba pagando até quatro vezes mais caro no valor de seu IPTU do que edificando todo o imóvel. A extrafiscalidade, neste caso, é totalmente contrária à preservação do meio ambiente e estimula comportamento justamente inverso: o de reduzir áreas verdes e estimular novas construções.

Importante salientar que mesmo no Município de Salvador esta norma já foi revista, a Lei 9.279, de 28 de setembro de 2017, ampliou de 05 para 10 vezes a área a ser considerada para aplicação da alíquota mais gravosa (SALVADOR, 2006). Além disso, a mesma lei acrescentou um critério de avaliação especial para a fixação do valor venal da unidade imobiliária:

Art. 72. Aplica-se o critério da avaliação especial para a fixação do valor venal da unidade imobiliária, mediante requerimento do contribuinte, quando se tratar de: (Redação dada pela Lei nº 9279/2017)

(...)

IV - terrenos que possuam cobertura vegetal composta de Mata Atlântica nos estágios médio e avançado de regeneração, cuja avaliação ficará condicionada à análise do Poder Executivo Municipal. (Redação acrescida pela Lei nº 9279/2017)

O município de Salvador, portanto, dobrou o tamanho do imóvel que deva estar improdutivo para que seja possível ser atingido pela alíquota mais gravosa, mesmo se tratando de um município metropolitano, além disso, deu tratamento especial às unidades que mantiverem cobertura vegetal composta de Mata Atlântica nos estágios médio e avançado, ocasionando diminuição do valor do imposto e consequente estímulo à preservação destes fragmentos.

Além disso, o Município de Salvador editou em 2013 uma lei municipal que estimula a adoção de comportamento ambientalmente adequados, gerando externalidades positivas, denominada IPTU verde, onde atitudes como o reaproveitamento da água, a ampliação da permeabilidade do solo, telhados com cobertura verde, plantio de espécies nativas e tantas outras medidas geram pontos que correspondem a descontos no IPTU (SALVADOR, 2013).

O que se percebe, afinal, é que em 2010 o Município de Porto Seguro importou a legislação do Município de Salvador e que este já passou por alterações que adequaram a sua realidade, incluindo a variável ambiental na lógica do tributo, enquanto Porto Seguro permanece defasado.

Por isso, outra medida que estimularia comportamentos ambientalmente adequados por parte do contribuinte de IPTU seria a revogação imediata do art. 167 do Código Tributário Municipal por sua total inadequação com a realidade local, bem como a implementação de um sistema de isenções parciais para quem adotar condutas ecologicamente corretas, denominada comumente de "IPTU verde".

Outro aspecto de fundamental relevância, em especial no município de Porto Seguro, é seu tombamento pelo Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional - IPHAN. Os imóveis históricos da cidade compõe rico acervo historiográfico do início da expansão portuguesa na América, dos aldeamentos jesuítas, das aldeias indígenas.

As modernas políticas ambientais consideram relevante ocupar-se do patrimônio cultural, expresso em realizações significativas que caracterizam, de maneira particular, os assentamentos humanos e as paisagens do seu entorno (MILARÉ, 2005, p. 399).

Desta forma, considerando o patrimônio cultural parte integrante do meio ambiente e igualmente importante a sua preservação, é possível pensarmos numa conexão também com a política tributária municipal.

Já que o IPTU é um tributo municipal que incide sobre bens imóveis, estes, quando possuem relevância como patrimônio cultural, definidos pelos órgãos competentes, devem também ser abrangidos por benefícios fiscais que impulsionem a sua preservação.

Assim, o imóvel tombado por ato da autoridade competente, com definições específicas de preservação a serem adotadas pelo proprietário, gozaria de isenção de IPTU total ou parcial caso cumpridas fielmente, afinal, o imóvel se presta a um fim social de preservação da história e da cultura.

4.3. Imposto sobre serviços - ISS

Outro tributo municipal com efetivo poder arrecadatório é o ISS - Imposto Sobre Serviços. Este tributo está regulado no art. 156, III da Constituição, bem como na Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Tem sua hipótese de incidência na prestação dos serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar. A base impositiva do imposto é o valor do serviço e a alíquota aplicada varia de 2% a 5%.

Dentre os tributos municipais é o que mais gera conflitos de competência (PAVAN, 2012, p. 596). Em especial incentivando a chamada guerra fiscal municipal, onde municípios utilizam a margem permitida na Lei Complementar para estipular alíquotas menores que municípios vizinhos, atraindo empresas para se instalarem sob sua competência tributária.

Mas não só para estimular guerra fiscal serve a possibilidade de adotar alíquotas entre 2% e 5%. É possível, com esta liberdade, estimular o crescimento de determinado tipo de

serviço no município, baratear os custos, influenciando na economia - o caráter extrafiscal do tributo.

Em Porto Seguro, o Código Tributário Municipal tratou de trazer no anexo I a repetição da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003. Medida desnecessária já que é a Lei Complementar quem deve estabelecer quais são, de acordo com a Constituição Federal em seu art. 156, III. Inclusive a lista da Lei Complementar 116/2003 já foi atualizada pela Lei Complementar 157 de 2016, trazendo novos serviços até então inexistentes na lista, fazendo com que o anexo I do Código Tributário Municipal de Porto Seguro fique defasado.

Outro fator criticável reside no Anexo II, Tabela de Receita I, do Código Tributário Municipal de Porto Seguro. Nesta tabela se verifica claramente a política tributária adotada pela autoridade fazendária municipal no que tange ao ISS: somente os serviços ligados ao turismo possuem alíquota privilegiada.

A tabela traz a alíquota de 2% para um serviço que sequer existe na tabela de serviços da Lei Complementar 116/2003, foi criado apenas na tabela de serviços do Código Tributário Municipal e identificado como 9.04: *passeios turísticos em parques nacionais, ecológicos, temáticos, e congêneres, com cobrança de ingresso para visitação pública.*

Fica desprovido de sentido o uso de uma nova definição, já que o ponto 9.02 tanto da lista da Lei Complementar 116/2003 quanto do Código Tributário Municipal traz a seguinte definição: *9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.*

A intenção do legislador, por óbvio, foi beneficiar empresas de passeio turístico para parques ecológicos e nacionais.

Outro fator contribui para a interpretação de beneficiamento do turismo: alíquota de 3%, de acordo com a Tabela de Receita I, para *Hotéis, Apart Hotéis, Flat Service, Residence Service e Pousadas, regularmente inscritos nos órgãos municipais e na EMBRATUR, como estabelecimentos de hospedagem.* Tal benefício fiscal de uma alíquota reduzida para empresas do ramo hoteleiro não faz sentido, em especial por ser o turismo a principal atividade econômica do município (CARVALHO, 2008). Justamente por ser a atividade principal e por ser o turismo uma atividade de lazer de caráter não essencial, deveria haver uma tributação no limite máximo de 5%.

Todos os demais serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 são tributados em 5% em Porto Seguro. Sejam serviços de educação, saúde, segurança ou meio

ambiente, todos estão fixados na alíquota máxima, diferentemente dos hotéis e passeios turísticos para parques.

Este fator demonstra claramente que a política tributária do município é de favorecer as empresas de turismo, em detrimento dos demais serviços essenciais. Neste ponto, a recomendação reside na alteração do Código Tributário Municipal, privilegiando com alíquota mínima de 2% serviços com impactos ecologicamente positivos.

Os serviços que podem ter sua alíquota alterada, de acordo com a lista anexa à Lei Complementar 116/2003 são: 7.09 – *Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.*; 7.10 – *Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.*; 7.12 – *Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.*; 7.16 - *Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios.*

Estas empresas, que geram externalidades positivas, poderiam se beneficiar de uma alíquota mínima, sendo estimuladas a se instalar no município.

4.4. Taxas

A taxa, espécie de tributo de competência comum entre todos os entes da federação, está definida na Constituição Federal (BRASIL, 1988) em seu artigo 145, II, que conceitua: *taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.*

As taxas também podem ser utilizadas para fins ambientais, em especial por sua grande abrangência estrutural (TUPIASSU, 2006, p. 141). Além disso, as taxas podem incorporar uma finalidade ordenatória importante, podendo prever os custos externos provocados pela atividade poluidora (YABAR STERLING; HERRERA MOLINA, 2002, p. 269-271).

Neste sentido, podem as taxas serem utilizadas não só para fins fiscais, relacionados à atividade vinculada do Estado, como também ter caráter extrafiscal, possibilitando a condução de condutas (SEBASTIÃO, 2007, p. 167-168).

No caso do município de Porto Seguro são oito tipos de taxas distintas previstas em seu Código Tributário Municipal (PORTO SEGURO, 2010), sendo elas: (1) Taxa de Licença e Localização - TLL; (2) Taxa de Fiscalização e Funcionamento - TFF; (3) Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA; (4) Taxa de Licença para Exploração de Atividades em Logradouros Públicos - TLP; (5) Taxa de Licença para Execução de Obras e Urbanização de Áreas Particulares; (6) Taxa de Coleta, Remoção e Destinação de Resíduos Sólidos Domiciliares - TRSD; (7) Taxa de Vigilância Sanitária; (8) Taxas de Expediente e Serviços Diversos.

Todas estas taxas, em maior ou menor medida, podem abrigar a variável ambiental em sua lógica. Seja através de valores diferenciados para cada tipo de atividade ou atuação, seja através do estabelecimento de isenções parciais e totais. Apenas a título de exemplo, as taxas de coleta, remoção e destinação de resíduos podem ser graduadas de acordo com o grau de poluição apresentado pelo resíduo (TUPIASSU, 2006, p. 141).

Peralta Montero (2014, p. 251), vai sugerir que o uso de alíquotas progressivas, no geral justificadas pelo princípio da capacidade contributiva, no caso das taxas com variável ambiental seriam graduadas pelo princípio do poluidor-pagador e seus desdobramentos, considerando os custos externos provocados pelo sujeito que com a sua atividade degrada mais o meio ambiente provocando a necessidade da prestação do serviço público. Acrescenta ainda a possibilidade das taxas com fins ambientais poderem ser utilizadas para outorgar determinadas licenças para atividades com algum tipo de incidência negativa sobre o meio ambiente, mas dentro dos limites de tolerância ambiental, as chamadas *taxas de tolerância*.

Helena Torres (2005, p. 110-111) considera que a majoração das taxas pelo exercício do poder de polícia em matéria ambiental, relacionada por exemplo a licenciamentos periódicos, poderia ser uma iniciativa tributária oportuna e plenamente autorizada pela Constituição.

Assim, para Porto Seguro, seria necessário uma avaliação de cada um dos tipos de taxa existentes, para que fosse possível graduar a inserção da variável ambiental, buscando estimular comportamentos ambientalmente adequados e responsabilizar atividades com potencial poluidor.

Ainda no que diz respeito às taxas, importante se faz uma avaliação da Taxa de Visitação do Parque Municipal Marinho do Recife de Fora, estabelecida pela Lei Municipal 611 de 29 de dezembro de 2005.

O Parque Municipal Marinho do Recife de Fora, criado pela Lei Municipal 260 de 16 de dezembro de 1997, fora criado com o objetivo de resguardar os atributos excepcionais da natureza da região e proteger integralmente a flora, fauna e demais recursos naturais (PORTO SEGURO, 1997).

Em 2005, o Poder Legislativo municipal estabeleceu a referida Taxa de Visitação, com receita destinada em 60% para o Fundo Municipal de Meio Ambiente - FMMA e 40% para o Fundo Municipal de Desenvolvimento do Turismo - FUNDETUR (PORTO SEGURO, 2005).

É este o mais específico tributo ambiental do município de Porto Seguro. A hipótese de incidência da Taxa de Visitação é ser visitante do parque marinho, uma área de especial atenção ambiental, e o produto de sua arrecadação vai diretamente para o FMMA - Fundo Municipal de Meio Ambiente e para o FUNDETUR - Fundo Municipal de Desenvolvimento do Turismo.

Nota-se a efetividade do tributo ambiental acima relacionado, como Porto Seguro é uma cidade turística, a atividade de visitação de maneira descontrolada poderia destruir a frágil formação coralínea e todo seu ecossistema. Com a imposição do tributo, há um maior controle e rigor quanto ao acesso ao Parque Marinho pelos turistas, garantindo sua preservação, bem como o produto de sua arrecadação vai para um fundo municipal, que permite que projetos de preservação, recuperação, conscientização e atividades de fiscalização possam ser desenvolvidas.

Entretanto, por mais louvável que seja a iniciativa, há uma possibilidade grande de ser questionada a constitucionalidade da Taxa de Visitação. Conforme determinado na Constituição Federal só podem ser estabelecidas taxas *em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição* (BRASIL, 1988).

Não há relação direta do pagamento da Taxa de Visitação do Parque Municipal Marinho do Recife de Fora com a atividade de fiscalização (poder de polícia) por parte da Secretaria Municipal de Meio Ambiente. Além disso, não há serviço público prestado ou posto a sua disposição, já que a visitação se dá por meio de empresas privadas que cobram

pelo serviço do passeio turístico. Por fim, a vinculação da arrecadação para um fundo municipal, seja ele do turismo ou de meio ambiente, também desvirtuam o caráter contraprestacional da taxa, já que o valor pago não está vinculado ao custo do exercício do poder de polícia ou do serviço público prestado.

Situação semelhante se dá no arquipélago de Fernando de Noronha, onde o Estado de Pernambuco define a Taxa de Preservação Ambiental - TPA, onde define que esta é *destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área* (PERNAMBUCO, 1989).

Assim, apesar de ambas as taxas, seja a Taxa de Visitação de Porto Seguro e a Taxa de Preservação Ambiental de Fernando de Noronha, terem sua constitucionalidade questionável, na prática existem, estão vigentes e são regularmente cobradas pelo fisco.

Neste sentido então é que se pode afirmar que o único tributo ambiental *stricto sensu*, ou próprio, do Município de Porto Seguro é a Taxa de Visitação do Parque Municipal Marinho do Recife de Fora.

4.5. Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é um tributo previsto na Constituição Federal no art. 145, III, e possui como aspecto material da hipótese de incidência a *melhoria decorrente de obra pública, ou a valorização imobiliária decorrente de obra pública* (CASSONE, 2012, p. 336). Basicamente é o tributo cobrado dos contribuintes beneficiados diretamente pela realização de uma obra pública que corresponda em valorização de seu imóvel.

A valorização é erigida como a vantagem obtida pelo particular, mas, em contrapartida, o custo da obra não poderá nunca ser superado pelo somatório das contribuições de melhoria cobradas dos proprietários (COELHO, 2016, p. 546).

Kiyoshi Harada (1999, p. 249-250) afirma que a dificuldade na cobrança desta espécie tributária está na delimitação da zona de influência benéfica da obra pública. Por esta razão, a maioria das municipalidades vêm cobrando a contribuição de melhoria somente em relação à execução de obras de pavimentação de vias e logradouros públicos, hipótese em que é fácil a delimitação da zona de influência benéfica.

É possível introduzir a variável ambiental na contribuição de melhoria a partir do momento que a municipalidade considerar tipos de obras públicas especificamente voltadas para o meio ambiente. Algumas hipóteses são os parques urbanos e os corredores verdes, que valorizam os imóveis do entorno e melhoram a qualidade de vida da cidade.

Simone Martins Sebastião (2007, p. 168-170) vai afirmar que por tratar-se de um tributo de caráter vinculado, a extrafiscalidade é mitigada, entretanto, considera ser uma importante ferramenta para o atendimento de políticas ambientais e urbanísticas e concorda com sua utilização.

Roberto Ferraz (p. 349) vai além, afirmando que a contribuição de melhoria de caráter ambiental possibilitaria a criação de parques e áreas de conservação ambiental. Carlos Peralta Montero (2014, p. 254) acrescenta ainda obras hidráulicas de saneamento e depuração da água, tratamento de resíduos, de uso recreativo ou até para reduzir emissões de ruído e poluição.

Nos filiamos à ideia de que, desde possível mensurar a influência benéfica da obra pública, limitando o valor da contribuição de melhoria à valorização imobiliária, qualquer uma destas hipóteses seria plenamente possível. Não há hoje qualquer restrição legal e ampliaria o espectro de atuação de um tributo de importância significativa.

4.6. Tributação ambiental em Porto Seguro/BA

Com a adoção das medidas sugeridas neste capítulo é possível experimentar um salto qualitativo no que tange à inclusão da variável ambiental na lógica tributária no Município de Porto Seguro. Mesmo com as restrições constitucionais impostas é possível, dentro dos limites legais, criar instrumentos econômicos que possam de alguma forma contribuir para a preservação do meio ambiente.

Tributos ambientais, seja em seu sentido próprio ou impróprio, permitem que o município possa contar com a proatividade de seus cidadãos e conduzir os comportamentos, em vez de contar apenas com mecanismos de comando-e-controle comumente utilizados.

Os únicos tributos municipais que não se vislumbra, inicialmente, a inclusão da variável ambiental são o ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Intervivos* e a COSIP - Contribuição Social de Iluminação Pública. O que não impede de que outros estudos ou uma ampliação da atuação destes mudem este entendimento.

Sendo assim, tanto impostos municipais como o IPTU e o ISS, as taxas e a contribuição de melhoria podem abarcar a variável ambiental em sua lógica, sendo necessário ao poder público municipal mensurar a viabilidade da adoção das medidas e o impacto destas nas contas públicas, de modo a não prejudicar o erário. O ideal é se buscar um equilíbrio entre a preservação ambiental e a arrecadação para fazer frente aos gastos públicos.

CONCLUSÕES

A utilização dos recursos naturais pelos seres humanos está acima da capacidade de regeneração do Planeta Terra. A sociedade contemporânea pautada no consumo vem sobrecarregando a natureza e as atuais medidas de proteção e preservação não vêm conseguindo dirimir os impactos causados. O aquecimento global, o desflorestamento acelerado, o uso desenfreado do plástico, a redução da biodiversidade, são tão impactantes que os cientistas passaram a considerar o início de uma nova era geológica, cunhada de antropoceno. Diante deste quadro, o Estado deve assumir a difícil tarefa de regular o uso do meio ambiente, sem prejudicar o crescimento econômico, suprimindo as necessidades das presentes e futuras gerações.

O Brasil reservou todo um capítulo de sua Constituição para tratar de meio ambiente, dando-lhe caráter de garantia fundamental equiparada às demais, previstas no art. 5º, com força inclusive de cláusula pétrea. Isto significa dizer que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado perpassa toda Constituição e conseqüentemente todo o ordenamento jurídico brasileiro. Este caráter transversal do direito fundamental exige que tanto o subsistema econômico quanto o subsistema tributário passem a considerá-lo como elemento fundante e, sempre que possível, busquem incorporá-lo em suas decisões.

Uma das formas de considerar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado no aspecto econômico reside na correção ou equilíbrio das externalidades ambientais geradas pelos agentes de mercado através da utilização dos princípios do poluidor-pagador e do protetor-beneficiário. A adoção destes princípios permite que as incorreções geradas possam ser corrigidas ou ao menos abrandadas através da utilização de instrumentos econômicos.

Dentre os instrumentos econômicos possíveis de serem utilizados está a tributação ambiental. Com origem nos estudos do economista Arthur Cecil Pigou, passando pela consolidação do princípio do poluidor-pagador, a tributação ambiental hoje é a possibilidade de utilização de instrumentos fiscais em seu aspecto extrafiscal, conduzindo comportamentos, onerando atividades poluidoras e incentivando outras ambientalmente mais adequadas.

A tributação ambiental se divide em tributação ambiental *lato sensu*, ou imprópria, e tributação ambiental *stricto sensu*, ou própria. No primeiro caso, trata-se de todo e qualquer tributo, de caráter fiscal, mas que possua em sua lógica algum elemento que busque proteger o

meio ambiente. Já no segundo caso, em seu sentido próprio, ocorre quando há a criação de um tributo específico, de finalidade ambiental, voltado para a preservação e de preferência com o produto de sua arrecadação direcionado para o meio ambiente.

No Brasil, por conta do rigor do sistema tributário nacional previsto exhaustivamente na Constituição Federal, é muito difícil a criação de tributos ambientais *stricto sensu* sem uma reforma tributária que, através de Emenda Constitucional, amplie e elasteça os atuais tributos existentes. O rigor na utilização de cada uma das espécies impede que adotemos tributos ambientais conforme adotado em países da União Europeia ou nos Estados Unidos da América.

Neste trabalho buscou-se, mesmo com este cenário rigoroso da Constituição Federal de 1988, possibilitar a utilização de tributos ambientais, seja em seu caráter estrito ou *lato*, no município de Porto Seguro, Estado da Bahia, visando contribuir com a preservação do meio ambiente com instrumentos econômicos, para além das insuficientes medidas de comando-e-controle existentes. Assim, apenas com alteração legislativa em âmbito municipal, objetivou-se incluir a variável ambiental nos tributos existentes, numa reforma tributária municipal verde.

Foi possível verificar que o sistema tributário municipal, assim como o federal, guarda atualmente elementos contrários à preservação, no sentido de, muitas vezes, ser mais vantajoso economicamente poluir do que preservar. Este formato de tributação, que impulsiona uma economia *marrom*, é muito prejudicial, em especial em um município de tamanha importância ambiental.

Desta forma, em apêndice ao presente trabalho, apresentamos um projeto de lei municipal que reúne todas as mudanças necessárias para uma reforma fiscal verde em Porto Seguro. Este projeto de lei, que altera o Código Tributário Municipal de Porto Seguro, acrescenta elementos ambientais aos tributos fiscais existentes.

No referido projeto, os princípios do poluidor-pagador e do protetor-beneficiário passam a fazer parte da lógica do sistema, buscando estimular comportamentos ambientalmente mais adequados através da tributação. Em especial através da concessão de isenções para condutas consideradas benéficas ao meio ambiente, dando caráter extrafiscal aos tributos.

No âmbito do IPTU, o projeto sugere a concessão de benefícios fiscais aos proprietários que mantiverem em seu imóvel áreas preservadas, nos termos da legislação,

além de incentivar a criação do IPTU Verde, um sistema de isenções baseado em atitudes que gerem externalidades positivas para a cidade de Porto Seguro, como a instalação de placas fotovoltaicas, reaproveitamento de água da chuva ou permeabilidade do solo.

Ainda no que tange ao IPTU, a concessão de isenções também para os imóveis de importância histórica que forem adequadamente mantidos de acordo com as regras dos órgãos competentes, por tratarem-se também de meio ambiente.

Com relação ao ISS, a revisão das alíquotas aplicadas a cada tipo de serviço, privilegiando os serviços voltados ao meio ambiente e sua preservação com alíquotas mais baixas, buscando estimular a instalação destas empresas no município.

Já com relação às taxas, se sugere a incorporação da variável ambiental em seus tipos, privilegiando com valores menores condutas ambientalmente adequadas, incentivando ainda a criação do programa Câmbio Verde, que privilegia a reciclagem e correta separação dos resíduos gerados gerando descontos no pagamento da Taxa de Coleta, Remoção e Destinação de Resíduos Sólidos Domiciliares.

Com relação às contribuições de melhoria, a ampliação de seu uso para obras de caráter ambiental que correspondam à valorização dos imóveis, possibilitando uma maior utilização deste tipo tributário e auxiliando o poder público a conseguir orçamento para a execução.

Este estudo não objetiva ser voz única no que tange à tributação ambiental no município de Porto Seguro, tampouco recomenda a adoção do projeto de lei trazido em apêndice sem um amplo e profundo estudo de viabilidade econômica, consequências ao erário público, recepção das medidas no âmbito social e efetiva preservação ambiental. Isto só será possível com amplos debates com a população, com o legislativo e com a fazenda pública municipal, de modo a garantir que as medidas sejam eficazes e vantajosas para todos.

Entretanto, faz-se primordial ampliar os debates acerca da preservação ambiental, em especial trazendo para a realidade o uso de instrumentos econômicos, atualmente tão utilizados em outros lugares e ainda incipientes no município. Trazer ao debate a tributação ambiental é avançar significativamente no sentido de conduzir positivamente os comportamentos dos cidadãos, gerando externalidades positivas e reduzindo as negativas.

Neste sentido é possível afirmar que os objetivos do trabalho foram alcançados, diagnosticando as falhas do sistema tributário e propondo uma efetiva mudança prática na

legislação local de modo a propiciar um contributo importante para a preservação do meio ambiente.

APÊNDICE:

PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO SEGURO
ESTADO DA BAHIA

LEI MUNICIPAL Nº XXX/XXXX, DE XX DE XXXXXX DE XXXX

Altera a Lei Complementar nº 925, de 17 de dezembro de 2010, e dá outras providências.

O(A) PREFEITO(A) DO MUNICÍPIO DE PORTO SEGURO, ESTADO DA BAHIA,
Faço saber que a Câmara Municipal Decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º. A Lei Municipal nº 925, de 17 de dezembro de 2010, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º.

.....

Parágrafo único. Sempre que possível, a política tributária municipal observará diretrizes ambientais na imposição de seus tributos, levando em conta os princípios do poluidor-pagador e protetor-beneficiário de modo a contribuir com a proteção e recuperação do meio ambiente nos termos da Constituição Federal”.

"Art. 73.

.....

Parágrafo único. O Poder Executivo Municipal poderá conceder isenções fiscais parciais ou totais levando em conta a variável ambiental, buscando estimular comportamento ambientalmente adequados objetivando um meio ambiente ecologicamente equilibrado."

"Art. 76.

.....

I - que não vise o interesse público, social e ambiental da comunidade;"

“Art. 117-A. O Município de Porto Seguro buscará, sempre que possível, estabelecer alíquotas diferenciadas para serviços relacionados à preservação e recuperação do meio ambiente, como forma de incentivo fiscal”.

“Art. 161.

§3º.

III – preservação ambiental”.

“Art. 165-A. O Município de Porto Seguro criará mecanismos de avaliação especial e de isenção em casos em que o Estado defina ou o proprietário destine seu imóvel para preservação ambiental, através de mecanismos e requisitos a serem estabelecidos pelo poder público.

§1º. O Poder Executivo regulará, em 180 dias a contar da vigência da presente lei, a possibilidade de redução de alíquotas, exclusão da base de cálculo ou concessão de isenção das seguintes áreas:

I - áreas de preservação permanente e reserva legal;

II - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal, estadual ou municipal, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

III - cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

IV - áreas destinadas à implantação de sistemas agroflorestais e de agricultura sintrópica de produção familiar;

V - destinadas à recuperação ambiental de ecossistema degradado”.

“Art. 165-B. Será criado, em 180 dias da vigência da presente lei, o Programa de Certificação Sustentável em edificações no Município de Porto Seguro, denominado IPTU VERDE, com o objetivo de conceder isenções parciais e incentivar imóveis e empreendimentos que contemplem ações e práticas sustentáveis destinadas a redução do consumo de recursos naturais e redução dos impactos ambientais”.

“Art. 167. (Revogado).”

"Art. 176.

.....

VIII - o imóvel que possua valor histórico, artístico e/ou cultural, tombado por ato da autoridade competente, observado o disposto no § 5º deste artigo;

§5º. A isenção de que trata o inciso VIII deste artigo será concedida em até cem por cento do valor do imposto, conforme definido em regulamento do Poder Executivo Municipal."

"Art. 177.

.....

Parágrafo único. Sempre que possível, as taxas terão incorporadas em sua lógica a variável ambiental, graduando os valores de acordo com o potencial poluidor de cada atividade, bem como isenções a serem concedidas.

"Art. 200.

IV – meios de publicidade destinados para fins ambientais, religiosos, patrióticos, beneficentes, culturais ou esportivos somente afixados nos prédios em que funcionem;

V -

VI – cartazes ou letreiros indicativos de trânsito, logradouros turísticos, incentivando a preservação do meio ambiente e itinerário de viagem de transporte coletivo;

VII – atividade de caráter ambiental, religioso, educativo ou filantrópico de interesse coletivo, desde que não haja qualquer finalidade lucrativa e não veicule marcas de empresas comerciais ou produtos;

X – associações, ainda que meramente de fato, com caráter ambiental”.

"Art. 208.

.....

VIII – a atividade de florestamento e reflorestamento”.

"Art. 210.

.....

§1º. Ato do Poder Executivo disciplinará sobre o acondicionamento do lixo domiciliar de forma seletiva, a fim de propiciar a sua reciclagem.

§2º. O Poder Público Municipal criará em até 180 dias o projeto Câmbio Verde, implementando mecanismos de controle e acompanhamento da seleção, separação e reciclagem do lixo domiciliar, propiciando um sistema de isenções no recolhimento da TRSD e outros benefícios."

“Art. 213.

IV – áreas destinadas à preservação e/ou recuperação ambiental, respeitados os requisitos estabelecidos pelo poder público Municipal”.

"Art. 234.

.....

§3º. O Poder Público poderá estabelecer contribuição de melhoria para implementação de obra pública ambiental, que resulte em efetivo benefício para o imóvel, em especial parques urbanos e corredores verdes.

ANEXO II

- 1.1 – Serviços relacionados à preservação ambiental descritos nos itens 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.16, 7.18 da lista anexa à Lei Complementar 116/03 – alíquota de 2%.

Porto Seguro, XX de XXXXX de XXX; XXXº da Independência e XXXº da República.

PREFEITO(A) MUNICIPAL

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACERO, L. 1993. O caso da indústria de bauxita, alumina e alumínio no Brasil. *In*: RATTNER, H. et al. **Impactos ambientais**. Rio de Janeiro: CETEM/SPRU/USP, pp. 19-116.

ACOSTA, Virgínia Garcia. **La incursión del antropoceno en el sur del planeta**. Desacatos: revista de ciencias sociales. Cambio climático y antropoceno. CIESAS. n. 54. mai-ago 2017.

ALARCÓN GARCÍA, Gloria. La Fiscalidad Ambiental. El fenómeno tributario y su relación con el medio ambiente. *In*: VICENTE GIMÉNEZ, María Teresa (coord.). **Justicia ecológica y protección del medio ambiente**. Madrid: Editorial Trotta, 2002.

ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario. *In*: MARINS, James (coord.). **Tributação e meio ambiente**. Livro 2. 1. ed., 9 tir. Curitiba: Juruá, 2009.

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

AMADO, Frederico Augusto di Trindade. **Direito ambiental esquematizado**. São Paulo: Método, 2014.

AMAZONAS. **Lei 3.135, de 05.06.2007**. Institui a Política Estadual sobre Mudanças Climáticas, Conservação Ambiental e Desenvolvimento Sustentável do Amazonas, e estabelece outras providências. Diário Oficial do Estado do Amazonas. Manaus, 2007.

ARAGÃO, Alexandra. **O princípio do poluidor-pagador**: pedra angular da política comunitária do ambiente. São Paulo: Inst. O Direito por um Planeta Verde. 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. 14 tir. Malheiros: São Paulo. 2013.

AYDOS, Elena de Lemos Pinto. **Tributação ambiental no brasil:** fundamentos e perspectivas. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

BAHIA, Lei 13.223, de 12 de janeiro de 2015. **Institui a Política Estadual de Pagamento por Serviços Ambientais.** Diário Oficial do Estado da Bahia. Salvador, 2015.

BRASIL, **Solução de Consulta nº 294 da Coordenadoria-Geral de Tributação - COSIT.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97864>>. Acesso em: 05.03.2019.

BRASIL, **Agenda 21 brasileira,** Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/responsabilidade-socioambiental/agenda-21/agenda-21-brasileira.html>>. Acesso em: 05.03.2019.

BRASIL, **Constituição da república federativa do brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06.03.2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 06.03.2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Reforma tributária e o sistema constitucional brasileiro. *In:* MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição:** homenagem ao prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BECERRIL, M. P. A. La doble imposición en los impuestos medioambientales. **Fiscalidad Ambiental.** Barcelona: Cedecs, 1998.

BECHARA, Erika. *In:* GALLI, Alessandra (Coord.). **A compensação e a gratificação por serviços ambientais na legislação brasileira.** Direito socioambiental: homenagem a Valdimir Passos de Freitas. Curitiba: Juruá, 2010. v. II.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva. 1963.

BENJAMIN, Antônio Herman de Vasconcellos E. **O meio ambiente na Constituição Federal de 1988**. Informativo jurídico da biblioteca Ministro Oscar Saraiva, v. 19, n. 1, jan/jun 2008.

BENJAMIN, Antônio Herman Vasconcellos. O princípio do poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental. *In*: BENJAMIN, Antonio Herman V. **Dano ambiental**: prevenção, reparação e repressão. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

BENJAMIN, Antonio Herman. Meio ambiente e Constituição: uma primeira abordagem. *In*: **Anais do 6º Congresso Internacional do Meio Ambiente**: 10 anos da Eco-92: o direito e o desenvolvimento sustentável. São Paulo: IMESP, 2002.

BENJAMIN, Antonio Herman. Constitucionalização do ambiente e ecologização da Constituição brasileira, *In*: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (orgs.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva. 2007.

BRASIL, Lei 9.393, de 19.12.1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília. 1996. Art. 10.

BRASIL, Lei 12.305, de 02.08.2010. **Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 2010.

BRASIL, Lei 12.651, de 25.05.2012. **Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília. 2012.

BRUSEKE, Franz Josef. O problema do desenvolvimento sustentável. *In*: CAVALCANTI, Clovis (org.). **Desenvolvimento e natureza**. Estudos para uma sociedade sustentável. São Paulo: Cortez, 2003.

BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. HERRERA MOLINA, Pedro M. (dirs.). **Modelo de Código Tributário Ambiental para América Latina** (Universidad Complutense de Madrid). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. n. 18, 2003.

CASSONE, Vittorio. Tributos municipais: contribuição de melhoria. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; GODOY, Mayr (coord.). **Tratado de direito municipal**. Vol II. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CARVALHO, Clébia Rodrigues de. **Uma abordagem geográfica do turismo em Porto Seguro**. Dissertação (mestrado em Geografia) - Departamento de Geografia da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo. São Paulo. 2008.

CATÃO, Marcos André Vinhas; CORDEIRO, Luciana Prates Caldas. A cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana nas áreas de preservação permanente. *In*: DE CARLI, Ana Alice; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi (orgs.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: FGV Editora. 2015.

CDES. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**. Disponível em: <www.cdes.gov.br/observatoriодаequidade/relatoriotributario.htm>. Acesso em: 05.03.2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense. 2016.

COMISSÃO EUROPEIA. **Meio Ambiente 2010: o futuro está em nossas mãos**. [COM (2001), 31 final]. Bruxelas, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípios fundamentais no direito tributário municipal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; GODOY, Mayr (coord.). **Tratado de direito municipal**. Vol I. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ELY, Aloísio. **Economia do meio ambiente**: uma apreciação introdutória e interdisciplinar da poluição ecológica e qualidade ambiental. 3. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 1988.

EUROSTAT. **Energy, transport and environment indicators**. 2018 edition. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/9433240/KS-DK-18-001-EN-N.pdf/73283db2-a66b-4d34-9818-b61a08883681>>. Acesso em: 08.03.2019.

FENSTERSEIFER, Tiago. **Estado socioambiental de direito e o princípio da solidariedade como seu marco jurídico-constitucional**. Revista Direitos Fundamentais & Justiça. nº 2. jan/mar. 2008.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. *In*: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros. 2005.

FIELD, Barry; FIELD, Martha. **Introdução à Economia do Meio Ambiente**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2014.

FRANCISCO, José Antonio. Imposto sobre a propriedade territorial rural. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; GODOY, Mayr (coord.). **Tratado de direito municipal**. Vol II. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

GAGO RODRIGUEZ, Alberto; LABANDEIRA VILLOT, Xavier. **La reforma fiscal verde: Teoría y práctica de los impuestos ambientales**. Madrid: Mundi Prensa, 1999.

GAGO RODRIGUEZ, Alberto. LABANDEIRA VILLOT, Xavier. **Imposición ambiental y reforma fiscal verde: tendencias recientes y análisis de propuestas.** Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. 2002.

GORDILHO, Heron José de Santana. **Direito Ambiental Pós-Moderno.** Curitiba: Juruá, 2011.

GUIMARÃES, Renan Eschiletti M. **Incentivos fiscais no direito ambiental e a efetivação do princípio do protetor-recebedor na Política Nacional de Resíduos Sólidos (Lei 12.305/2010).** Porto Alegre: Buqui, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU: doutrina e prática.** São Paulo: Atlas. 2012.

HARARI, Yuval Noah. **Sapiens: Uma breve história da humanidade.** Porto Alegre, RS: L&PM, 2018.

HERNÁNDEZ, J. J. **El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental.** Granada: Comares, 1988.

HERRERA MOLINA, Pedro M. **Derecho tributario ambiental.** Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.

HERRERA MOLINA. El principio "quien contamina paga". *In:* BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (coord.). **Tratado de tributación medioambiental.** v. I. Pamplona: Arazandi, 2008.

HOWDEN, David. **As externalidades e as mudanças climáticas: a importância da subjetividade na economia.** 2013. Disponível em: <<http://mises.org.br/Article.aspx?id=1736>>. Acesso em: 12 dez. 2018.

IBGE. **Porto Seguro (BA)**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/ba/porto-seguro.html?>>. Acesso em: 09.03.2019.

IBPT. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. 2016. Disponível em <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>>. Acesso em 04.02.2019.

IMAZON. **Boletim do desmatamento da Amazônia Legal**: janeiro de 2019. Disponível em: <<https://amazon.org.br/publicacoes/boletim-do-desmatamento-da-amazonia-legal-janeiro-2019-sad/>>. Acesso em: 08.02.2019.

INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE. **Climate Change 2014: Impacts, Adaptation, and Vulnerability**. Cambridge University Press, Cambridge: United Kingdom and New York, NY, USA, 2014.

IPHAN. **Costa do descobrimento**: reservas de mata atlântica (BA/ES). Disponível em: <<http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/37>>. Acesso em: 09.03.2019.

IPHAN. **Porto Seguro (BA)**. Disponível em: <<http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/117>>. Acesso em: 09.03.2019.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

LEITE, José Rubens Morato. Sociedade de risco e estado. *In*: CANOTILHO, J. J. G; LEITE, J. R. M. (Org.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010. Direito constitucional ambiental brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2010.

LEITE, José Rubens Morato. **Dano ambiental**: do individual ao coletivo extrapatrimonial. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

LÉNA, Phillipe. ISSBERNER, Liz-Rejane. Desafios para o Brasil em tempos de antropoceno. *In*: MAY, Peter H. (org.). **Economia do meio ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2018.

LIMA, André. **Por uma política tributária a serviço da sustentabilidade**. Disponível em: <www.ipam.org.br/noticias/Por-uma-politica-tributaria-a-servico-da-sustentabilidade/3035/de-staque>. Acesso em 05.03.2019.

LOZANO CUTANDA, Blanca. **Derecho Ambiental Administrativo**. 5. ed. Madrid: Dykinson, 2004.

LUSTOSA, Maria Cecília Junqueira; CÁNEPA, Eugenio Miguel; YOUNG, Carlos Eduardo Frickmann. Política ambiental. *In*: MAY, Peter H. (org.). **Economia do Meio Ambiente: teoria e prática**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2018.

LUSTOSA, Maria Cecília; YOUNG, Carlos Eduardo. Política Ambiental. *In*: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia. **Economia industrial: fundamentos teóricos e práticos no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus. 2002.

MARGULIS, Sergio. **A regulamentação ambiental: instrumentos e implementação**. IPEA. 1996. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0437.pdf>, Acesso em 04.02.2019.

MARIANO, Zilda Fátima; SCOPEL, Iraci; PEIXINHO, Dimas Moraes; SOUZA, Marcos Barros. **A relação homem-natureza e os discursos ambientais**. Revista do Departamento de Geografia - USP. vol. 22. 2011.

MARTIN MATEO, Ramon. **Tratado de derecho ambiental**. t. IV. Madrid: Edsofer, 2003.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Reforma fiscal verde e desenvolvimento sustentável.** In DE CARLI, Ana Alice. COSTA, Leonardo de Andrade. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributação e sustentabilidade ambiental.** Rio de Janeiro: FGV. 2015.

MOREIRA, Daniele de Andrade; LIMA, Leticia Maria R. Teixeira. **O princípio do poluidor-pagador na jurisprudência brasileira:** uma análise crítica de sua aplicação pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.puc-rio.br/pibic/relatorio_resumo2014/relatorios_pdf/ccs/DIR/DIR-Let%C3%A9Dcia%20R%C3%A9Ago%20Teixeira%20Lima.pdf>. Acesso em: 6 de dez. de 2018.

NÓBREGA, Marcos. A organização municipal e o modelo de gestão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; GODOY, Mayr (coord.). **Tratado de direito municipal.** Vol I. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. **O uso de instrumentos econômicos nas normas de proteção ambiental.** Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, v.101, 2006.

OCDE. La utilización de instrumentos económicos para la protección del medio ambiente. Madrid, **Revista del instituto de estudios económicos**, n. 2, 1990.

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

OLLERO, G. C. Los fines no fiscales de los tributos. **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, v. 41, n. 213, p. 455-512. 1991.

ONU. **Conferência das nações unidas sobre o ambiente humano de 1972.** Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Meio-Ambiente/declaracao-de-estocolmo-sobre-o-ambiente-humano.html>>. Acesso em: 06.03.2019.

ONU. **Declaração do rio sobre meio ambiente e desenvolvimento de 1992**. Disponível em: <http://www.meioambiente.pr.gov.br/arquivos/File/agenda21/Declaracao_Rio_Meio_Ambiente_Desenvolvimento.pdf>. Acesso em: 06.03.2019.

ORIGUÉLA, Camila Ferracini; COCA, Estevan Leopoldo de Freitas; PEREIRA, Lorena Izá. **Compreendendo o avanço do neoliberalismo na agricultura através do debate paradigmático**. Revista NERA - UNESP. 2019.

PAVAN, Cláudia Fonseca Morato. Conflitos de Competência Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; GODOY, Mayr (coord.). **Tratado de direito municipal**. Vol II. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

PATO BRANCO, **Lei 1862, de 15.09.1999**. Dispõe sobre o repasse dos recursos oriundos do imcs-ecológico para os proprietários de reserva particular do patrimônio natural - RPPN. Câmara Municipal de Pato Branco. Pato Branco, Paraná, 1999.

PARRACHO, Vinicius. A tributação ambiental extrafiscal como ferramenta de proteção do meio ambiente e seus entraves constitucionais no Brasil. *In*: MARCHIORI NETO, Daniel Lena. **Estudos contemporâneos em Direito, Estado e Sociedade** [livro eletrônico] / Daniel Lena Marchiori Neto. Roberto Rabbani. Orione Dantas de Medeiros (Orgs.) - Rio Grande, RS: Ed. da Furg, 2019.

PEÑA ALONSO, José Luis. La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos ambientales. *In*: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (dirs.). **Tratado de tributación medioambiental**. v. I. Pamplona: Arazandi. 2008.

PERNAMBUCO. **Lei nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989**. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1989/Lei10403_89.htm>. Acesso em: 08.03.2019.

PERRONE CAPANO, Raffaele. La imposición y el medio ambiente. *In*: AMATUCCI, Andrea (dir.) **Tratado de derecho tributario**. t. I. Bogotá: Temis. 2001.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTO SEGURO. **Parque Municipal Marinho do Recife de Fora**. Lei 260 de 16 de dezembro de 1997. Acervo legislativo da Câmara Municipal de Vereadores de Porto Seguro.

PORTO SEGURO. **Lei 611 de 29 de dezembro de 2005**. Acervo legislativo da Câmara Municipal de Vereadores de Porto Seguro.

PORTO SEGURO. **Plano Diretor Urbano**. Lei 651 de 17 de novembro de 2006. Acervo legislativo da Câmara Municipal de Vereadores de Porto Seguro.

PORTO SEGURO. **Código Tributário e de Rendas de Porto Seguro**. Lei 925 de 17 de dezembro de 2010 alterada pela Lei 975 de 30 de setembro de 2011. Acervo legislativo da Câmara Municipal de Vereadores de Porto Seguro.

RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemáy. **Tributos sobre efluentes na Espanha: um modelo para o Brasil**. Tese de doutorado inédita apresentada ao Departamento de Direito da Universidade de Santiago de Compostela (USC). USC: Santiago de Compostela, 2012.

RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. **O poluidor-pagador**: uma nova análise de um princípio clássico. *Direito, Estado e Sociedade*. n. 51. jul/dez 2017.

ROMEIRO, Ademar Ribeiro Romeiro. *Economia ou economia política da sustentabilidade*. In: MAY, Peter H. (org.). **Economia do Meio Ambiente**: teoria e prática. 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2018.

SALVADOR. **Código Tributário e de Rendas de Salvador**. Lei 7.186 de 27 de dezembro de 2006. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-salvador-ba>>. Acesso em: 09.03.2019.

SALVADOR. **Decreto nº 29.100, de 06 de novembro de 2017.** Disponível em: <<http://iptuverde.salvador.ba.gov.br/downloads/Decreto.pdf>>. Acesso em: 09.03.2019.

SÃO PAULO, **Lei 13.579, de 13 de julho de 2009.** Define a Área de Proteção e Recuperação dos Mananciais da Bacia Hidrográfica do Reservatório de Billings - APRM - B. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. São Paulo, 2009, Art. 3º.

SARLET, Ingo W; FENSTERSEIFER, Tiago. **Princípios do direito ambiental.** São Paulo: Saraiva, 2014.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental:** Extrafiscalidade e função promocional do direito. 2. tir. Curitiba: Juruá. 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 9. ed., 4. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

SILVA, José Afonso da. O município na federação. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; GODOY, Mayr (coord.). **Tratado de direito municipal.** Vol I. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SILVA, Solange Teles da. **Direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado:** avanços e desafios. Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito. UFRGS. 2007.

SILVA, Raissa Pimentel. **Pagamento por serviços ambientais:** conceitos, regime jurídico e o princípio do protetor-beneficiário. Curitiba: Juruá, 2018.

SOARES, Cláudia Alexandra Dias. **O tributo ecológico:** contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente. Coimbra: Coimbra Editora. 2001.

TCM. **Município: Porto Seguro**. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. Disponível em: <<https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/porto-seguro/>>. Acesso em: 09.03.2019.

TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania multidimensional na era dos direitos. *In*: TORRES, Ricardo Lobo (org.). **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2001.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. **Índice de percepção da corrupção 2018**. Disponível em: <<http://ipc2018.transparenciainternacional.org.br/#brasil>>, Acesso em: 04.02.2019.

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

TORRES, Heleno Taveira. Descompasso entre as políticas ambiental e tributária, **consultor jurídico**, Disponível em: <www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompasso-entre-politicas-ambiental-tributaria>. Acesso em: 05.03.2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. vol I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

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

UNICAMP. **Principais desastres ambientais no Brasil e no mundo**. Jornal da UNICAMP. Edição Web. Disponível em: <<https://www.unicamp.br/unicamp/ju/noticias/2017/12/01/principais-desastres-ambientais-no-brasil-e-no-mundo>>. Acesso em: 15.03.2019.

UNITED NATIONS. **United Nations conference on sustainable development**, Disponível em:<http://www.rio20.gov.br/documentos/documentos-da-conferencia/o-futuro-que-queremos/at_download/the-future-we-want.pdf>. Acesso em: 05.03.2019.

VEIGA, José Eli da. A questão é macro. Revista Página 22. **Informação para o Novo Século**. São Paulo, n. 57, outubro, 2012.

YABAR STERLING, Ana (dir.); HERRERA MOLINA, Pedro M. (coord.). **La protección fiscal del medio ambiente**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

ANEXOS:

- 1. Lei Orgânica do Município de Porto Seguro**
- 2. Código Tributário e de Rendas do Município de Porto Seguro - Lei 925/2010**
- 3. Plano Diretor Urbano do Município de Porto Seguro - Lei 651/06**
- 4. Lei de criação do Parque Municipal Marinho do Recife de Fora - Lei 260/97**
- 5. Lei de criação da Taxa de Visitação - Lei 611/05**