XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597
Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI
Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2022.
Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-570-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Saúde: Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XI Encontro Internacional do CONPEDI Chile - Santiago (2: 2022: Florianópolis, Brasil).
CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XI Encontro Internacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, ocorreu em Santiago no Chile entre os dias 13 a 15 de outubro de 2022, sob o tema: "Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina", tendo sido co-organizado institucionalmente pela Universidad Santiago de Chile e Universidade Federal de Santa Maria.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro I, o qual ocorreu no dia 14 de outubro das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Antonio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 11 artigos efetivamente apresentados:

Bloco 1- tributos em espécie ou genéricos,

1. A imunidade das contribuições sociais concedidas à entidades beneficentes de assistência social: uma análise sob a luz da solidariedade social - Lucas Pereira Nunes e Eduarda Lacerda Kanieski

2. Depreciação acelerada incentivada na tributação das agroindústrias - Lucas Issa Halah - Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

3. O IRRF sobre pagamentos "sem causa" a beneficiários identificados: análise a partir dos limites constitucionais e legais para a tributação da renda - Alexandre Naoki Nishioka e Juliana Ferretti Lomba

4. A dedutibilidade das multas na tributação da renda - Laura Charallo Grisolia Elias e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

5. Taxas ambientais e extrafiscalidade - Carlos Victor Muzzi Filho e Antônio Carlos Diniz Murta

Bloco 2 - tributação, orçamento, efeitos e princípios

6. Direitos fundamentais em debate: uma análise do SIMPLES NACIONAL como efetivação do princípio da igualdade - Gilmara de Jesus Azevedo Martins, Paulo de Tarso Brandão e Yani Yasmin Crispim de Moraes

7. O desmonte da caixa de ferramentas orçamentárias do poder executivo e o controle do orçamento pelo congresso nacional - Rodrigo Oliveira de Faria

8. O redesenho das instituições orçamentárias e a explosão das emendas de relator-geral RP-9: o processo orçamentário no centro da crise política - Rodrigo Oliveira de Faria

9. Riscos da oneração tributária do livro no direito fundamental à leitura - Naiara Cardoso Gomide da Costa e Alamy Raquel Xavier Vieira Braga

Bloco 3 - direito processual tributário

10. A culpabilidade do contribuinte nos termos do art. 136 do CTN - Helton Kramer Lustoza e Jonathan Barros Vita

11. A tutela de evidência no processo tributário: a impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal em razão da necessidade de incidente de desconsideração da personalidade jurídica - Alexandre Naoki Nishioka, Tatyana Chiari Paravela e Juliana Ferretti Lomba

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram tendo como pano de fundo as diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país, representando o Brasil no exterior com bastante importância.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta – FUMEC

TAXAS AMBIENTAIS E EXTRAFISCALIDADE

AMBIENTAL FEES AND EXTRAFISCALITY

Carlos Victor Muzzi Filho
Antônio Carlos Diniz Murta

Resumo

Este artigo discute, à luz da Constituição da República de 1988 (CR/1988), a possibilidade de utilização das taxas como instrumento da tributação ambiental, discutindo especialmente o uso extrafiscal dessas taxas. Além da introdução, o artigo tem mais dois tópicos. Inicia-se a argumentação, após a Introdução, pela definição da tributação ambiental e sua relação com a extrafiscalidade, admitindo-se que esta possa derrogar parcialmente o princípio da capacidade contributiva, em razão da eleição de outros critérios de discriminação válida. No segundo tópico, subdividido em dois subitens, examina-se, à luz do sistema tributário brasileiro, a distribuição das competências tributárias, para se afirmar que Estados e Municípios têm nas taxas a melhor opção para instituir tributos ambientais. Examinam-se, no segundo subitem, aspectos específicos das taxas ambientais, considerando-se, notadamente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), de modo a comprovar a hipótese de que o uso extrafiscal das taxas ambientais é compatível com a Constituição da República de 1988, sendo esta opção mais adequada a Estados e Municípios.

Palavras-chave: Tributação ambiental, Competência tributária, Taxas, Função extrafiscal, Jurisprudência do stf

Abstract/Resumen/Résumé

This article discusses, in the light of the Constitution of the Republic of 1988 (CR/1988), the possibility of using fees as an instrument of environmental taxation, especially discussing the extrafiscal use of these fees. In addition to the introduction, the article has two more topics. After the Introduction, the argument begins with the definition of environmental taxation and its relationship with extrafiscality, assuming that it can partially derogate from the principle of ability to pay, due to the choice of other criteria of valid discrimination. The second topic, subdivided into two sub-items, examines, in the light of the Brazilian tax system, the distribution of tax powers, in order to affirm that States and Municipalities have the best option for instituting environmental taxes in rates. In the second sub-item, specific aspects of environmental fees are examined, considering, notably, the jurisprudence of the Federal Supreme Court (STF), in order to prove the hypothesis that the extrafiscal use of environmental fees is compatible with the Constitution of the Republic of 1988, this option being more suitable for States and Municipalities.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Environmental taxation, Tax competence, Fees, Extrafiscal function, Jurisprudence of the stf

1. INTRODUÇÃO

Discute-se neste artigo, mediante pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, a utilização extrafiscal de taxas como instrumento do que denomina como *tributação ambiental*, tendo em vista, especialmente, as peculiaridades da distribuição de competências tributárias no sistema constitucional-tributário brasileiro. Obviamente que esta discussão poderia ganhar contornos amplos demais para serem percorridos no espaço deste artigo, razão pela qual é necessário fazer recorte metodológico compatível com os limites impostos neste XI Encontro Internacional do CONPEDI.

Este recorte se inicia por estabelecer a definição da expressão *tributação ambiental*, empregada aqui no sentido apontado por Regina Helena Costa, qual seja "relação existente entre tributação e a preservação do meio ambiente, de modo a direcionar aquela atividade estatal para o implemento deste objetivo" (COSTA, 2005, p. 312). *Tributação ambiental, direito tributário ambiental*, *tributo ambiental*, *ecotributo* são, neste artigo, expressões sinônimas que identificam o uso de tributos como mecanismos de proteção do meio ambiente.

Decorre daí a necessidade de se examinar a extrafiscalidade, porque a *tributação ambiental* é forma de expressão da extrafiscalidade, como registra José Marcos Domingues de Oliveira (OLIVEIRA, 1995, p. 38). A extrafiscalidade, como cediço e *"brevitatis causa"*, é o uso do tributo como meio para estimular ou coibir certos comportamentos, certas condutas dos contribuintes, a partir de valores ou princípios consagrados no ordenamento jurídico.

Claro que, neste primeiro recorte, outras múltiplas questões poderiam ainda ser abordadas, dificultando a limitação do texto aos limites impostos pelo edital deste XI Encontro Internacional. Daí, pois, a *complementação* do recorte, para destacar, especialmente, a utilização de taxas "ambientais", como instrumento da *tributação ambiental*, tendo em vista a forma federativa do Estado brasileiro, que repercute na definição do sistema tributário e na distribuição da competência tributária.

Com efeito, sendo República Federativa (art. 1º da Constituição da República de 1988 – CR/1988), o Brasil possui três ordens jurídicas parciais – federal, estadual e municipal –, havendo definição de competência tributária para cada uma dessas esferas da Federação. A competência tributária é conceito que substitui, em um Estado Democrático de Direito (novamente o art. 1º da CR/1988), a vetusta ideia de "poder de tributar", ainda que esta ideia permaneça no imaginário e mesmo na literalidade do texto constitucional (denomina-se de "Limitações ao poder de tributar" a Seção II do Capítulo I do Título VI da CR/1988, que

cuida “Da tributação e do orçamento”, quando seria melhor denominar tal seção de “limitações à competência tributária”, porque não há propriamente “poder”, mas “competência” dos entes federados).

E esta competência tributária é distribuída de forma desigual pela CR/1988, porque, em comparação com a União Federal, a competência tributária de Estados e Municípios é bem mais limitada. Em termos de impostos, Estados e Municípios podem criar apenas aqueles estabelecidos, expressa e rigidamente, no art. 155 (Estados) e no art. 156 (Municípios) da CR/1988, dispositivos que prevêem três impostos para cada um destes entes federados. Já à União, além de sua competência privativa ordinária para criação de sete outros impostos (art. 153 da CR/1988), também se reserva a competência residual para criar de novos impostos, não previstos no texto constitucional, que atendam a determinadas exigências constitucionais (art. 154, inciso I, da CR/1988), além da competência extraordinária, para criar os chamados impostos de guerra (art. 154, inciso II, da CR/1988), devendo ainda ser acrescentada a vasta competência federal para instituição de contribuições especiais (art. 149; também art. 195, § 4º, ambos da CR/1988). Portanto, apenas a União pode *expandir* seus tributos, notadamente contribuições especiais e impostos, mediante o uso de sua competência residual.

Resta aos Estados e Municípios, desse modo, no que se refere à possibilidade de ampliação de suas fontes tributárias, a criação de taxas e contribuições de melhoria. E, em razão de seus pressupostos para instituição, apenas a taxa se afigura com espécie tributária passível de utilização extrafiscal pelos Estados e Municípios, induzindo ou coibindo comportamentos desejados ou não pelo legislador. A contribuição de melhoria, que se assenta na valorização de imóveis em decorrência de obras públicas (art. 145, inciso III, da CR/1988), é tributo de espectro muito limitado.

Pontue-se, ademais, que, ainda nos termos da Constituição da República, é competência constitucional administrativa comum dos entes federados “proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas” (art. 23, inciso VI). Ora, a proteção ao meio ambiente e o combate à poluição envolvem, no mais das vezes, o exercício do poder de polícia estatal para regular atividades potencialmente ofensivas ao meio ambiente e atividades potencialmente poluidoras, razão pela qual a taxa se apresenta como espécie tributária adequada, pela própria estrutura constitucional de nosso federalismo, para o exercício da *tributação ambiental* por Estados e Municípios, dado que somente a União, no exercício de sua competência residual, poderia em tese cogitar da criação de imposto direcionado para a proteção do meio ambiente.

Este, pois, o objeto do presente artigo: examinar o uso de taxas estaduais e municipais,

cujo fato gerador seja o exercício do poder de polícia na esfera ambiental, como instrumentos da tributação extrafiscal. O artigo se dividirá em dois tópicos principais, o primeiro discutindo a *tributação ambiental* e sua função inequivocamente extrafiscal; o segundo tópico, mais especificamente, abordará o uso da taxa como espécie tributária adequada para o exercício da extrafiscalidade no plano ambiental, analisando eventuais empecilhos neste uso.

Por fim, cabe registrar que o presente artigo mostra-se adequado ao *grupo de trabalho* de "Direito Tributário e Financeiro", por percorrer questões relacionadas com os "princípios da tributação" e o "papel da tributação" como instrumento não apenas distributivo, mas também regulatório. São questões que se entrelaçam e, por isso, mostram-se perfeitamente harmônicas com a linha de pesquisa indicada.

2. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E A EXTRAFISCALIDADE

Há quase trinta anos, José Marcos Domingues de Oliveira já apontava a função extrafiscal da tributação ambiental, por ele considerada "genuinamente de natureza 'finalística' ou 'extrafiscal', pois se destina, fundamentalmente, a 'dirigir' a atuação do contribuinte, o que é evidente no caso dos impostos" (OLIVEIRA, 1995, p. 38). Não é o caso, aqui, de se buscar a definição ou o conceito de tributação ambiental, ou mesmo se cogitar da existência de um "direito ambiental tributário" ou "direito tributário ambiental"[1], mas apenas sublinhar que a expressão se refere ao uso extrafiscal dos tributos como instrumento de defesa e promoção do meio ambiente.

Regina Helena Costa, ainda no início deste século XXI, salientava que a tributação ambiental era "tema objeto de poucos estudos no Brasil – provavelmente em razão de o direito ambiental constituir uma disciplina cujo desenvolvimento tardou a chegar aqui" (COSTA, 2005, p. 312, *"passim"*). Ressaltava, porém, o destaque que ela, a tributação ambiental, já começava a merecer na doutrina brasileira, por se reconhecer que "os instrumentos tributários podem revelar-se poderosas ferramentas para o alcance da tão desejada proteção ambiental" (COSTA, 2005, p. 312, *"passim"*). Regina Helena Costa

[1] Acerca desta discussão, confira-se as observações de Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira, que optam pela expressão "Direito Ambiental Tributário", afirmando que esta disciplina compreende o estudo das "normas fiscais usadas pelo detentor da competência tributária para conduzir o comportamento dos contribuintes em um ou outro sentido que não objetivem a arrecadação de quantia em dinheiro", normas estas "informadas por princípios que estruturam [...], no que interessa neste momento, o direito constitucional ambiental brasileiro" (FIORILLO; FERREIRA, 2018, p. 93, *"passim"*). Nesse contexto, ainda com Celso Fiorillo e Renata Marques, é mais adequado "falar-se em direito ambiental tributário e não em direito tributário ambiental. A norma de orientação da imposição dos chamados tributos extrafiscais buscará seu fundamento de validade nos parâmetros e regras do direito ambiental constitucional e não o contrário" (ob, cit., p. 91).

apresentava, então, conceito de tributação ambiental, que se adota para fins deste artigo:

> A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório) (COSTA, 2005, p. 313).

A definição de Regina Helena Costa ressalta também o "aspecto fiscal ou arrecadatório" dos tributos ambientais, que, por cumprirem função extrafiscal, nem por isso deixam de representar fonte de receita tributária para os entes federados. Até porque como será abordado no tópico posterior, a atuação estatal no âmbito ambiental, fiscalizando e controlando as atividades potencialmente ofensivas ao meio ambiente, tem custos financeiros que, obviamente, são também atendidos por receitas tributárias.

Mas o ponto de destaque na tributação ambiental é sua função precipuamente extrafiscal. E, sob esse ângulo, não há diferença substancial entre a extrafiscalidade ambiental e as demais formas de extrafiscalidade, no que se refere aos instrumentos tributários, ainda que, claro, o objetivo seja a atuação na proteção do meio ambiente.

Também José Marcos Domingues Oliveira registra que "'efeitos extrafiscais' há até mesmo nos denominados 'tributos fiscais'", razão pela qual "o que está em causa não é apenas, ou propriamente, a arrecadação fiscal, mas a 'finalidade' de promover a 'defesa do meio ambiente'" (OLIVEIRA, 1995, p. 38/39, *"passim"*). E José Marcos Domingues Oliveira ainda acrescenta a seguinte observação, embasada na lição de Aliomar Baleeiro:

> Parafraseando BALEEIRO, podemos afirmar que a tributação ambiental como "arma da reforma ambiental" é tão extrafiscal como outras visando a defesa da indústria nacional, o combate ao luxo, a redistribuição de terra (ob. cit., p. 39).

A extrafiscalidade, por certo, não é a novidade; novidade, por assim dizer, é o uso da extrafiscalidade em favor da proteção ao meio ambiente. Por isso, não é o caso, neste artigo, de se discorrer mais amplamente sobre a extrafiscalidade, tema que envolve diversas questões polêmicas, cujas apreciação em muito fugiria ao limite mais modesto do tema aqui abordado. Lembra novamente Regina Helena Costa, de forma mais sintética, que a extrafiscalidade "é o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados" (COSTA, 2005, p. 321).

Luís Eduardo Schoueri registra que o termo extrafiscalidade pode ser empregado para

identificar um gênero ou uma espécie, pontuando que "a doutrina geralmente emprega a expressão 'extrafiscalidade'" como espécie (SCHOUERI, 2005, p. 32/33). Como gênero, a expressão extrafiscalidade alcança "todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário" (SCHOUERI, ob. cit., p. 32). E, como espécie, Luís Eduardo Schoueri invoca a lição de diversos autores, como Geraldo Ataliba, Walter Barbosa Correa, Hely Lopes Meirelles, entre outros, para definir a extrafiscalidade como "[...] 'utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade'" (SCHOUERI, ob. cit., p. 33). E para evitar confusões semânticas, Schoueri opta por adotar a denominação "normas tributárias indutoras" como espécie do gênero extrafiscalidade (SCHOUERI, ob. cit., p. 44).

Em outra linha de explicação, Marina Soares Marinho distingue as funções da tributação, à luz da CR/1988, apontando quatro grandes funções: função de arrecadação, função de regulação, função de distribuição (da riqueza) e ainda função de simplificação (MARINHO, 2019, p. 183/212). A função de regulação é relacionada por Marina Soares Marinho, com apoio na lição de Onofre Alves Batista Júnior, como manifestação do "poder de polícia estatal", compreendendo, então, o "poder tributário extrafiscal":

> [...] manifestação do Poder Tributário, que se utiliza da restrição da propriedade, através da tributação, visando, porém, a um interesse público imediato, distinto daquele interesse público fiscal de conseguir adequado fluxo de recursos aos cofres públicos. [...]
>
> Os tributos que possuem predominantemente a função regulatória são expressão do *poder tributário extrafiscal*, cujo objetivo primeiro não é a arrecadação, muitas vezes possuindo alíquotas baixas e alcançando grupo relativo de contribuintes. Sua principal finalidade é influenciar as relações travadas no âmbito do mercado (MARINHO, 2019, p. 193, *"passim"*).

Acrescente-se, ainda, a argumentação desenvolvida por Paulo Caliendo, que registra a exigência de "[...] uma reelaboração por parte da doutrina atual, para que sua complexidade [da extrafiscalidade] possa trazer benefícios à teoria jurídica" (CALIENDO, 2019, p. 349). Isso porque, prossegue Paulo Caliendo, mostra-se "imperioso diferenciar conceitos próximos, sentidos diversos e planos de análise distintos, sob pena de impedir a correta utilização deste" (CALIENDO, 2019, p. 349). E mais:

> Desse modo, vive a doutrina um grave momento de confusão conceitual sobre a utilização sem critérios claros em termos tais como: externalidades, efeitos extrafiscais, tributos extrafiscais e princípios atinentes, em um verdadeiro sincretismo teórico, ou seja, com a mistura de temáticas tão diversas como política fiscal, economia pública e direito tributário (CALIENDO, 2019, p. 349).

Caliendo afirma que, dentre as várias possibilidades teóricas, a CR/1988 optou "[...]

claramente por uma interpretação restritiva" da extrafiscalidade, para definir "[...] normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva e redistributiva", sendo "elementos caracterizadores da extrafiscalidade: i) *fim constitucional pretendido;* ii) *meio utilizado;* e a iii) *técnica adotada"* (CALIENDO, 2019, p. 350, *"passim"*)[2].

Desse bosquejo pela teoria da extrafiscalidade, é possível assentar, como premissa deste trabalho, que a tributação ambiental é, portanto, manifestação da extrafiscalidade tributária, consistindo no uso de instrumentos tributários para, principalmente, atuar na proteção do meio ambiente, contribuindo para um desenvolvimento econômico ecologicamente equilibrado. Obviamente, convém reiterar, que a tributação ambiental também implica a arrecadação fiscal, necessária para dotar o Poder Público de recursos humanos e instrumentos capazes e suficientes para a proteção do meio ambiente, mas o objetivo principal será, por via de regra, induzir ou coibir comportamentos para melhor atender ao fim constitucionalmente definido, como ponderado por Paulo Caliendo.

Ainda em relação às premissas deste trabalho, é necessário anotar que o emprego da extrafiscalidade exige considerar eventuais conflitos com o principio da igualdade tributária e, mais especialmente, como o princípio da capacidade contributiva (ou capacidade econômica).

Em exposição sobre essa relação, Luís Eduardo Schoueri aponta diversas concepções teóricas, desde aquelas que, na linha de Fernando Sainz de Bujanda, afastam a própria extrafiscalidade, por entenderem que o uso do tributo para outros fins além da arrecadação fiscal resultaria em ofensa inevitável à igualdade, até o outro polo, exemplificado por Klaus Tipke, que submete a extrafiscalidade ao "ao princípio do Estado Social", e não ao princípio da capacidade contributiva (SCHOUERI, 2005, p. 278, *"passim"*).

Humberto Ávila, por seu turno, embora reconheça que a capacidade contributiva não se aplica quando da utilização extrafiscal do tributo, porque a discriminação extrafiscal se embasa em princípios constitucionais de natureza diversa, assinala que se deve empregar a proporcionalidade como técnica para validação, ou não, da (ÁVILA, 200, p. 160/161). E conclui:

> A instituição de um tributo com finalidade extrafiscal, no entanto, fará com

[2] Paulo Caliendo, em seguida, explica cada um desses "elementos caracterizadores", mas, como se disse, não é objetivo aprofundar a discussão sobre a extrafiscalidade neste artigo. Vale, porém, averbar que Caliendo, ao explicar o "fim constitucional pretendido", faz expressa referência ao "meio ambiente", à guisa de exemplo: "[...] o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades de ordem constitucional ou social (família, cultura, meio ambiente etc.) [...] A extrafiscalidade econômica, assim, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88); a extrafiscalidade ambiental, os objetivos para um meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88), entre outros" (CALIENDO, 2019, p. 350/351, *"passim"*).

> que o ente estatal se afaste, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade preliminarmente instutuído. Esse afastamento faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle: o controle da proporcionalidade (ÁVILA, 2008, p. 162).

Nessa trilha de argumentação, Regina Helena Costa afirma a convivência da extrafiscalidade com o "postulado da capacidade contributiva", embora dessa convivência possam surgir "derrogações parciais do princípio [da capacidade contributiva]" (COSTA, 2005, p. 322). Mas ressalva:

> [...] o princípio da capacidade contributiva não resta completamente afastado quando da tributação extrafiscal. O legislador não poderá descuidar-se da preservação de limites que o próprio princípio exige: a manutenção do "mínimo vital", o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros de outros direitos constitucionais. Estes, a nosso ver, são intocáveis mesmo pela tributação extrafiscal, porque representam garantias mínimas do contribuinte perante o Fisco (COSTA, 2005, p. 322).

Para o escopo deste trabalho, aceita-se como premissa, na afirmação de Carlos Victor Muzzi Filho, que "[...]não há incompatibilidade entre o emprego extrafiscal da tributação e o princípio da igualdade. Entende-se, sim, que a igualdade, em relação à extrafiscalidade, baseia-se em outros critérios de discriminação, que não apenas a capacidade econômica do contribuinte" (MUZZI FILHO, 2018, p. 243). Como afirma Klaus Tipke, "o princípio da capacidade contributiva não é um princípio absoluto", porque as normas jurídicas tributárias são parciais e devem se "enquadrar no ordenamento jurídico global. Princípios de outros ordenamentos jurídicos parciais podem ser de tal importância que restringem o princípio da capacidade contributiva" (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 37)[3]. Concretamente, assim, o intérprete deverá se utilizar da proporcionalidade para legitimar, ou não, o afastamento (total ou parcial) da capacidade contributiva, em prol da finalidade extrafiscal almejada pela lei tributária.

Encerrando este tópico, é ainda necessário ponderar sobre os mecanismos por meio dos quais é possível implantar a tributação ambiental. Volte-se, uma vez mais, a Regina Helena Costa, que averba:

> Vários, são, portanto, os expedientes passíveis de serem aplicados para o alcance desse desiderato. Cremos que todas as espécies tributárias podem, a seu modo, prestar-se a tal fim: impostos, taxas, contribuições de melhoria e, também, as contribuições de intervenção no domínio econômico. As técnicas utilizadas podem ser

[3] Klaus Tipke, na obra escrita em conjunto com Douglas Yamashita, examina a "exclusão" da capacidade contributiva, que entende legítima, "pelo princípio da praticabilidade" e "por normas extrafiscais" (TIPKE, YAMASHITA, 2002, p. 38/42). Como outras vezes assinalado, o objetivo deste artigo não justifica aprofundar a discussão também neste aspecto.

> a concessão de incentivos fiscais, tais como as isenções e deduções, bem assim a adoção das técnicas da progressividade e da diferenciação de alíquotas (COSTA, 2005, p. 313).

Também Heleno Taveira Torres reconhece, dentre outros instrumentos tributários, a taxa, "tanto as de poder de polícia quanto aquelas devidas em virtude da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis", como "instrumento fiscal que se mostrasse suficientemente apto à realização do objetivo de proteção ao meio ambiente" (TORRES, 2005, p. 103, *"passim"*).

Portanto, não há razão para se negar, aprioristicamente, também o uso das taxas como instrumento da extrafiscalidade[4]. Ainda Paulo Henrique do Amaral: "As taxas poderão prestar excelente papel na proteção ambiental, financiando o sistema de fiscalização de determinadas atividades poluidoras ou na adoção de serviços públicos de natureza ambiental" (AMARAL, 2007, p 72).

No tópico seguinte, são discutidos aspectos do uso extrafiscal das taxas em matéria ambiental, considerando-se, especialmente, a repartição da competência tributária, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

3. TAXAS: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E FUNÇÃO EXTRAFISCAL

Neste tópico, são discutidos fundamentos em torno da validade do uso das taxas, notadamente por Estados e Municípios (e ainda o Distrito Federal), como instrumento da tributação ambiental. Inicialmente, aborda-se a distribuição da competência tributária e a opção, neste artigo, pelas taxas. Em seguida, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, são examinados argumentos favoráveis e desfavoráveis ao uso extrafiscal das taxas como instrumento da tributação ambiental.

3.1 Competência comum e competência privativa: restam as taxas aos Municípios e Estados

Como assinalado no início deste artigo, as competências tributárias de Estados e Municípios são bem restritas, em comparação com as competências tributárias da União,

[4] No sistema tributário brasileiro, as taxas são espécie de tributo cujo fato gerador é vinculado a uma atividade estatal, podendo ser essa atividade ou o exercício regular do poder de polícia ou a prestação de serviço público específico e divisível, podendo a prestação ser efetiva ou potencial (art. 145, inciso II, da CR/1988; ainda arts. 77 a 79 do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

notadamente porque a esta se reservam as competências residuais para instituição de impostos (art. 154, I, da CR/1988) e contribuições especiais (art. 149 e art. 195, § 4º, ambos da CR/1988). Assim, em termos de tributação ambiental, restam aos Estados e Municípios a competência tributária para instituir taxas, que se aloja, doutrinariamente, dentro da chamada competência tributária comum, em contraposição à chamada competência privativa para instituir impostos.

Adota-se, neste artigo, a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que também distingue a competência tributária comum da competência tributária privativa (COÊLHO, 2020, p. 45). Em relação às taxas e contribuições de melhoria, ensina Sacha:

> No caso das taxas e das contribuições de melhoria, vimos de ver, declina a Constituição os fatos jurígenos genéricos (suporte fático) de que poderão se servir as pessoas políticas para instituí-las por lei. [...] Por isso, *nesses casos, o das taxas e o das contribuições de melhoria, a competência outorgada pelas Constituição às pessoas políticas é comum*. Basta que qualquer pessoa política vá realizar um regular ato do poder de polícia que lhe é próprio ou vá prestar serviço público ao contribuinte, se específico e divisível, para que o seu legislador, incorporando tais fatos na lei tributária, *institua uma taxa*. Basta que qualquer pessoa política vá realizar uma obra pública que beneficie o contribuinte, dentro do âmbito de sua respectiva competência político-administrativa, para que o seu legislador incorporando dito fato ao esquema da lei, institua uma contribuição de melhoria (COÊLHO, 2020, p. 45, destaques no original).

Relativamente aos impostos, prossegue Sacha Calmon Navarro Coêlho:

> [...] não é suficiente às pessoas políticas a previsão do art. 145. Com esforço nele, não lhes seria possível instituir os respectivos impostos. O art. 145 *não declina* os fatos jurígenos genéricos que vão estar na base fática dos impostos que, precisamente, cada pessoa política recebe da Constituição. É que, no caso dos impostos, a competência para instituí-los é dada de *forma privativa sobre fatos específicos determinados.* Concluindo, as taxas e as contribuições de melhoria são atribuídas às pessoas jurídicas, titulares do poder de tributar, de *forma genérica e comum*, e os impostos, de *forma privativa e discriminada* (COÊLHO, 2020, p. 45, destaques no original).

A competência para instituição de taxas, assim, não é estabelecida, de forma específica, no Título VI da CR/1988, que cuida “Da tributação e do orçamento”. As normas tributárias estabelecem, apenas, que os entes federados podem instituir taxas, sem as mencionar de modo concreto, ao contrário do que ocorre com a competência para instituir impostos, em relação à qual a CR/1988 define os campos de incidência, alocando-os entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Consequentemente, há que se buscar na definição das competências administrativas o fundamento para que o ente federativo exerça sua competência tributária para criar taxas, seja em razão do poder de polícia, seja em razão da prestação de serviço público.

E relativamente à proteção do meio ambiente, não há dúvida razoável que se possa vislumbrar sobre a competência de Municípios, de Estados, do Distrito Federal e da União para, no exercício da "competência comum" estabelecida no art. 23 da CR/1988, "proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas (inciso VI). E ainda no que pertine ao meio ambiente, os entes federados têm competência comum também para "preservar as florestas, a fauna e a flora" (art. 23, inciso VII, da CR/1988), além de "registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direito de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios (art. 23, inciso XI, também da CR/1988).

Há, portanto, vasto campo de atuação ambiental dos entes federados, que têm o poder-dever de oferecer adequada proteção ao meio ambiente, atuando na preservação de florestas, da fauna e da flora. Acrescente-se, ainda, o poder-dever de registrar, acompanhar e fiscalizar a exploração de recurso hídricos e minerais, poder-dever que ganha maior repercussão nos Municípios e Estados aquinhoados com jazidas minerais e potencial hídrico. As taxas pelo exercício regular do poder de polícia surgem, pois, como principal e mais óbvia para a criação de tributos ambientais.

Roberto Ferraz, nesta toada, assinala que, por suas características, "[...] as taxas se prestam perfeitamente à tarefa de proteção ambiental, podendo ser exigidas em função da atividade de fiscalização ambiental, como pela prestação obrigatória de serviços que tenham caráter ambiental" (FERRAZ, 2005, p. 348). E, embora haja, por certo, limites constitucionais ao exercício da competência tributária, Roberto Ferraz também observa existir espaço para a "criatividade da administração pública, sendo admissíveis taxas relativas à fiscalização da emissão de poluentes por veículos ou indústrias, relativas à utilização da água, à proteção do solo da fauna, da flora etc." (FERRAZ, 2005, p. 348).

Dadas, pois, as competências administrativas de natureza ambiental de Estados e Municípios, as taxas se apresentam, *"prima facie"*, como instrumento tributário adequado para, no uso da função extrafiscal, buscar a proteção do meio ambiente.

Em relação às contribuições de melhoria, Roberto Ferraz aponta que esta espécie tributária "[...] poderia ter excelente aplicação no campo das ações ambientalmente orientadas", mas ressalva o pouco uso desta espécie tributária (FERRAZ, 2005, p. 349). E, deveras, a instituição de contribuições de melhoria é pouco usual no sistema brasileiro, porque há empecilhos jurídicos, que tornam pouco prática a criação de contribuições de melhoria. Hugo de Brito Machado, a esse respeito, anota que a "[...] obrigatoriedade de publicação do orçamento da obra, que deve ficar disponível para os contribuintes, podendo impugnar o custo da obra", inviabiliza, na prática, o uso desta espécie tributária, porque não seria do interesse

dos "governantes, nem das grandes empresas que contratam obras públicas", a transparência sobre o custo das obras (MACHADO, 2017, p. 456, *"passim"*)[5].

Finalmente, quanto aos impostos de competência estadual e municipal, o leque de opções é bem restrito, porque, como visto, as competências tributárias para criação de impostos estaduais e municipais são exíguas. Ademais, em razão da vedação constitucional à vinculação da receita de impostos a "órgão, fundo ou despesa", ressalvadas exceções expressas contidas no texto constitucional (art. 167, inciso IV, da CR/1988), não seria possível, como regra geral, vincular a receita do imposto à proteção do meio ambiente. As receitas da tributação ambiental iriam para o Erário, sem possibilidade jurídica de destinação previamente atrelada à defesa do meio ambiente.

De todo modo, Regina Helena Costa, ao fazer análise específica de tributos que poderiam ser orientados para a tributação ambiental, afirma que, em relação aos impostos de competência municipal, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (art. 156, inciso I, da CR/1988) – presta-se ao uso extrafiscal, fazendo alusão à legislação paulistana que concedia incentivo fiscal aos imóveis "revestidos de vegetação arbórea declarada de preservação permanente ou perpetuada" (COSTA, 2005, p. 327). Refere-se, ainda ao uso do Imposto sobre Serviços – ISS (art. 156, inciso III, da CR/1988) – que "pode vir a incentivar serviços voltados à preservação ambiental, como o ecoturismo – sabidamente orientador e educativo – isentando-os ou concedendo incentivos fiscais" (COSTA, 2005, p. 327). São possibilidades bem restritas, como se vê, porque não permitem atuação mais direta na proteção ambiental, sendo ações bem pontuais e residuais.

Quanto aos impostos de competência estadual, Regina Helena Costa faz menção ao chamado "ICMS ecológico", referindo-se ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS (art. 155, inciso II, da CR/1988). Reconhece, contudo, que não se trata propriamente de "instrumento tributário, mas de natureza financeira", completando: "Trata-se da definição de critérios para a distribuição da arrecadação desse imposto com vista a incentivar a implementação de políticas públicas menos degradadoras ao meio ambiente" (COSTA, 2005, p. 324). Também menciona o Imposto sobre a Propriedade de Veículos

[5] As considerações de Hugo de Brito Machado derivam para uma presunção de má-fé sobre as obras públicas, que seriam marcadas pelo "superfaturamento", o que afastaria o interesse do legislador em instituir as contribuições de melhoria, que tornariam transparentes os valores das obras públicas. Geraldo Ataliba, sem enveredar por essas suposições em torno de superfaturamento, limita-se a apontar a "complicação da legislação brasileira tradicional (plasmando um instrumento semicontratual) não tem significação, explicação ou justificação, quando se trata de obra pública ordinária". E esta "complicação", que inviabilizaria até mesmo a realização da obra pública, a causa apontada por Ataliba pelo pouco uso da contribuição de melhoria no Brasil (ATALIBA, 1998, p. 158). Neste mesmo sentido, Regina Helena Costa (COSTA, 2005, p. 328, especialmente nota nº 41).

Automotores – IPVA (art. 155, inciso III, da CR/1988) –, impostos cujas alíquotas poderão ser "graduadas em função da preservação ambiental, uma vez que os veículos automotores são grandes fontes geradoras de poluição" (COSTA, 2005, p. 326). Também aqui, como se vê, são usos bem restritos de tributos estaduais para proteção do meio ambiente.

As taxas, especialmente pelo exercício do poder de polícia, é que vão se mostrar como instrumentos mais amplos e incisivos para que também Estados e Municípios pratiquem a tributação ambiental, acrescentando mais este instrumento ao arsenal disponível para proteção do meio ambiente. Em seguida, examinam-se algumas questões relacionadas à criação de taxas ambientais, fazendo-se incursão na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

3.2 Incursão na jurisprudência do Supremo Tribunal sobre taxas ambientais

O Supremo Tribunal Federal já afirmou a competência de Estados para criar taxas cujo fato gerador seja o exercício de polícia ambiental. Precedente que merece destaque, em relação a este tema, é a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.480/RJ. Plenário, Relator Ministro Alexandre de Moraes (Diário de Justiça Eletrônico – DJe, 4.set.2020),[6] na qual se discutiu a constitucionalidade da Lei Estadual nº 7.182, de 2015, do Estado do Rio de Janeiro, que instituíra a "Taxa de controle, monitoramento e fiscalização ambiental (TFPG)", incidente sobre atividades da indústria de petróleo e gás.

Na referida ADI nº 5.480/RJ, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a competência administrativa dos Estados para atuar também na fiscalização ambiental, invocando duplo fundamento, baseado no art. 23 da CR/1988: i) a competência estadual para, no "exercício do seu interesse financeiro", "registrar, acompanhar e fiscalizar" as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos minerais em seus territórios; e ii) no interesse da "conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos minerais", proteção do meio ambiente e combate à poluição, realizar "atividades de fiscalização próprias", com a instituição de taxas.

Convém pontuar que a mencionada ADI nº 5.480/RJ foi julgada procedente, reconhecendo-se a inconstitucionalidade em razão de vícios na base de cálculo adotada. Porém, no que se refere ao tema em apreciação, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a possibilidade de instituição de taxas pelo exercício do poder de polícia ambiental: "As taxas também são virtualmente associáveis ao cumprimento das finalidades protetivas. Por se tratar

[6] Inteiro teor do acórdão disponível no "site" do Supremo Tribunal Federal, em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753732104, acesso em 03.ago.2022.

de exação de espécie vinculada, a sua escolha deve observar, contudo, limitações constitucionais específicas". Em seguida, o Ministro Alexandre de Moraes, Relator, apontou os fundamentos constitucionais para legitimar a criação da taxa ambiental:

> Ao contrário do que sustentado nas iniciais, a ausência de norma referida pelo art. 23, parágrafo único, da CF, não pode tolher a concretização das normas de competência constitucional. Raciocinar em contrário conduziria à estagnação de competências materiais expressas, com claro prejuízo para a autonomia dos entes federados periféricos diante da inércia política do ente central. A cooperação federativa é uma diretriz autoaplicável. As atribuições de registro, fiscalização e acompanhamento mencionadas no dispositivo constitucional são instrumentais ao cumprimento da obrigação pelos concessionários que exploram recursos minerais. As atribuições previstas no art. 23, XI, caracterizam-se como atividades que colaboram na apuração dos valores de compensação financeira, de interesse financeiro dos entes federados.
>
> O art. 23, XI, da CF é fundamento idôneo para, nos termos do art. 1º da lei impugnada, autorizar o Estado do Rio de Janeiro à instituição de taxação sobre concessões relativas à indústria do petróleo[7].

Ademais, além de apontar outro fundamento para legitimar a competência estadual para instituir a taxa ambiental, o Supremo Tribunal Federal afastou ainda a tese de suposto *"bis in idem"*, porque a competência concorrente entre União, Estados e Municípios, permite que cada um desses entes crie a sua própria taxa ambiental:

> Tendo em vista, portanto, a competência legislativa do art. 24, VI, da CF, bem como a competência material do art. 23, incisos VI e VII, nada impede que Estados-Membros instituam taxas destinadas a ressarcir os cofres estaduais com o custo dispensado no exercício de atos de fiscalização de atividades potencialmente degradantes em termos ambientais.
>
> Aliás, em precedente da Segunda Turma, esta CORTE já afirmou que, via de regra, a incidência de duas taxas de perfil ambiental não necessariamente haverá de caracterizar bitributação, pois os tributos cobrados por atuações estatais específicas têm fatos geradores e alcances diversos[8].

Também na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.489/RJ. Plenário, Relator Ministro Roberto Barroso (DJe, 12.mar.2021), o Supremo Tribunal Federal voltou a legitimar a competência estadual para criação de taxas ambiental, em razão da competência concorrente para exercer o poder de polícia ambiental:

> [...] 1. A questão central nesta ação direta está em saber (i) se lei estadual pode instituir tributo na modalidade taxa com fundamento no poder de polícia exercido sobre a atividade de geração, transmissão e ou distribuição de energia no território do respectivo Estado; e, em sendo positiva a resposta, (ii) se o tributo estabelecido pela Lei nº 7.184/2015 do Estado do Rio de Janeiro extrapolou, de

[7] Inteiro teor do acórdão, p. 10/12, *"passim"*.
[8] Inteiro teor do acórdão, p. 10/12, *"passim"*.

> alguma forma, essa competência tributária.
>
> 2. A competência político-administrativa comum para a proteção do meio ambiente legitima a criação de tributo na modalidade taxa para remunerar a atividade de fiscalização dos Estados.
>
> 3. É legítima a inserção da energia elétrica gerada como elemento de quantificação da obrigação tributária. Razoável concluir que quanto maior a energia elétrica gerada por aquele que explora recursos energéticos, maior pode ser o impacto social e ambiental do empreendimento, e, portanto, maior também deve ser o grau de controle e fiscalização do Poder Público[9].

E ainda cabe lembrar ponderação do Ministro Edson Fachin, Relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.785/MG. Pleno (acórdão ainda não publicado na data de apresentação deste artigo), na qual se discutiu a Taxa de de Fiscalização de Recursos Minerários (TFRM), instituída pela Lei Estadual nº 19.976, de 2011 (de Minas Gerais):

> Conclui-se, portanto, que o Estado-membro possui competência administrativa fiscalizatória sobre recursos hídricos e minerais, desde que informado pelo princípio da subsidiariedade emanado de uma concepção própria do federalismo cooperativo brasileiro, como já expus iterativamente em sede plenária desta Corte. Assim, em atuação subsidiária, é possível ao ente federativo estadual desempenhar atividade administrativa, remunerada mediante taxa, desde que traduzível em serviço público ou poder de polícia, na forma e nos limites do art. 145, II, da Constituição da República[10].

Estas três decisões, de caráter vinculante e eficácia contra todos, permitem confirmar a afirmação de que, inegavelmente, os Estados (e, por igual razão, os Municípios) têm competência administrativa para exercer o poder de polícia em defesa do meio ambiente, competência administrativa esta que legitima, como se tem sustentado ao longo deste artigo, a competência tributária para instituir taxa de natureza ambiental. É bem verdade que, em ambos os precedentes, a decisão final foi pela inconstitucionalidade das taxas instituídas, mas por conta de vícios nas bases de cálculo adotadas, e não porque faltaria competência aos entes federados, ou porque não existiria fato gerador das taxas.

Superada, então, a questão sobre a existência de competência tributária dos entes federados para instituição das taxas ambientais, cumpre examinar o uso extrafiscal destas taxas ambientais, ainda à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Obviamente que as taxas ambientais cumpre também função fiscal, porque representam o ingresso de receitas públicas, que poderão ser destinadas ao custeio das

---

[9] Inteiro teor do acórdão disponível no "site" do Supremo Tribunal Federal,, https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753732104, consulta em 25.ago.2022.

[10] A ADI nº 4.785/MG foi julgada improcedente. O julgamento se encerrou em 1º.ago.2022, mas, como havia se iniciado em "sessão virtual", o voto do Ministro Edson Fachin ficou disponível, durante o período de julgamento virtual, no "site" do STF. A transcrição foi feita com base nesta minuta de voto, que já não se encontra disponível no "site" do STF.

atividades de fiscalização ambiental. Ao contrário dos impostos, que não podem ter sua receita vinculada a fundo, órgão ou despesas (art. 167, inciso IV, da CR/1988), as taxas não têm impedimento constitucional desta natureza, sendo, pois, faculdade do legislador vincular a sua receita ao custeio da atividade estatal que é fato gerador delas. Regina Helena Costa vai mais além, afirmando que "os recursos por elas [taxas] gerados sejam necessariamente aplicados no custeio do serviço público ou da atividade de polícia proporcionados pelo Poder Público" (COSTA, 2005, p. 328).

Mas a indagação, aqui, dirige-se ao uso propriamente extrafiscal, o que importa considerar a possibilidade de "encarecimento" do valor da taxa (ou, eventualmente, a diminuição deste valor), como forma de coibir ou induzir certos comportamentos no plano ambiental.

Cabe, de passagem (porque o tema extrapola o alcance deste artigo), assinalar que a premissa aqui adotada é que o valor da taxa não deve, obrigatoriamente, corresponder ao "custo da atividade estatal", podendo, sim, extrapolar este custo. Isso porque a Constituição da República dispõe, apenas, que as taxas não podem ter base de cálculo própria de imposto (art. 145, § 2º, da CR/1988). Logo, não se adotou critério positivo (o custo da atividade estatal), mas se optou por critério negativo (a base de cálculo da taxa não poder ser idêntica à do imposto), e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, consolidada na Súmula Vinculante nº 29, permite confirmar a afirmação de que a base de cálculo da taxa não deve ser, obrigatoriamente, o custo da atividade estatal. Nesse diapasão, Carlos Victor Muzzi Filho afirma:

> Há, então, certa linha de continuidade entre as Súmulas nº 595 e nº 665 e a mais recente Súmula Vinculante nº 29/STF, aprovada em 03 fev. 2010, com a seguinte redação: "É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra". Consolidou-se, assim, o entendimento de que a base de cálculo da taxa não pode guardar "integral identidade" com "base de cálculo própria de determinado imposto", nada impedindo, porém, a adoção de elementos que digam respeito ao contribuinte.
>
> Nesse contexto, à luz da Súmula Vinculante nº 29/STF, não se pode sustentar a afirmação de que as bases de cálculo da taxa, necessariamente, devem medir o custo da atividade estatal, eis que elas podem adotar "um ou mais elementos da base de cálculo própria de imposto", não sendo permitido, apenas, que haja "integral identidade" entre a base de cálculo da taxa e a do imposto (MUZZI FILHO, 2020, p. 335).

Ainda com Muzzi Filho, "não se está afirmando que a base de cálculo da taxa não pode refletir o custo da atividade estatal. O que se afirma é que, juridicamente, não há obrigatoriedade de a base de cálculo das taxas ser o custo da atividade estatal" (MUZZI

FILHO, 2020, p. 336). Se a base de cálculo corresponder ao custo da atividade estatal, "este reflexo será opção do legislador, não proibida pelo texto constitucional, mas que também não é obrigatória pelo mesmo texto constitucional" (MUZZI FILHO, 2020, p. 336, *"passim"*).

Dessa maneira, é de se admitir que, em prol da proteção ambiental, o legislador estadual e municipal possa aquilatar o valor da taxa sem se prender, necessariamente, ao custo da atividade estatal de polícia. O valor da taxa poderá ser superior a este custo, se o objetivo for coibir determinadas atividades, adotando-se valor inferior ao custo da atividade estatal quando o objetivo for induzir determinado comportamento. Obviamente que a fixação de valores da taxa não poderá resultar em efeito confiscatório, vedado pela CR/1988 (art. 150, inciso IV). Mas este limite não impede a adoção de taxas mais onerosas, ou menos onerosas, tendo em vista os objetivos extrafiscais da taxa instituída.

Volte-se, aqui, à argumentação desenvolvida no item nº 2 deste artigo, no qual se demonstrou a admissão de derrogação parcial do princípio da isonomia e do princípio da capacidade contributiva, quando se trata de uso extrafiscal do tributo. Klaus Tipke, a esse respeito, anota que em "[...] todos os lugares do mundo certamente encontram-se normas extrafiscais (intervencionistas, dirigistas, regulatórias, instrumentais em leis tributárias). Elas violam o princípio da capacidade contributiva, especialmente por motivos de política econômica, cultural sanitária, ambiental" (TIPKE, YAMASHITA, 2002, p. 39). As taxas ambientais, quando cumprindo função extrafiscal de induzir ou coibir comportamentos na esfera ambiental, podem se tornar mais ou menos onerosas, sem que com isso se maculem do vício de inconstitucionalidade[11].

É evidente, por outro lado, que o emprego extrafiscal da taxa não deve se traduzir em licença para a desvirtuação do tributo em instrumento de confisco. A extrafiscalidade, conquanto permita ponderação com o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, não derroga o limite último da tributação, que é a proibição do efeito confiscatório.

Na legislação mineira, cuja constitucionalidade foi afirmada na ADI nº 4.785/MG, se encontra exemplo claro deste uso extrafiscal da taxa criada pela legislação mineira (TFRM). A Lei Estadual nº 19.976, de 2011, prevê a concessão de descontos para o "contribuinte que utilizar tecnologia alternativa à disposição em barragem para a destinação ou para o

[11] Carlos Victor Muzzi Filho lembra o uso extrafiscal da taxa pela expedição de "porte de arma", taxa esta instituída por lei federal, cujo objetivo principal é, à toda evidência, desestimular que os cidadãos requeiram o porte: "Outro exemplo se tem nas já mencionadas taxa para expedição do porte de arma e taxa para expedição de passaporte. A primeira foi estipulada em R$1.000,00 (mil reais), com renovação anual, ao passo que a emissão de passaporte custa R$257,25, com renovação decenal. A discrepância entre os valores (e os prazos de validades dos documentos) permite afirmar, sem muito esforço, que a taxa para expedição do porte de arma teve seu valor exacerbado, porque a política governamental não privilegia o uso de armas pela população, usando a taxa como estratégia para se desestimular esse uso de armas" (MUZZI FILHO, 2020, p. 340).

aproveitamento econômico dos rejeitos ou resíduos de mineração" (conforme parágrafo único do art. 8-A da Lei acrescentado pelo art. 59 da Lei Estadual/MG nº 22.796, de 2017).

Trata-se de previsão de inequívoca natureza extrafiscal, por induzir o emprego de tecnologias alternativas para a "disposição em barragem" dos rejeitos ou resíduos da mineração (a disposição em barragem era a técnica empregada nas barragens que se romperam nas conhecidas tragédias de Mariana e Brumadinho, em Minas Gerais). O valor da TFRM, então, é sensivelmente reduzido quando o contribuinte opta por técnicas mais protetivas do meio ambiente, sendo claro exemplo do uso extrafiscal de taxa ambiental, legitimada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Heleno Taveira Torres, noutro giro, argumenta que a "[...] majoração de taxas de poder de polícia, como as que são cobradas em licenciamentos periódicos, de acordo com o índice de atendimento ou não dos deveres concernentes aos domínios ambientais de atividade, também poderia ser uma solução de natureza tributária" (TORRES, 2005, p. 110). Não se trata, esclarece Heleno Taveira Torres, de se utilizar o tributo como sanção de ato ilícito, o que seria juridicamente inviável, mas de fixação de condições mais onerosas, para desestimular atividades potencialmente mais poluidoras (TORRES, 2005, p. 110/111)[12].

Enfim, há de se reconhecer a validade constitucional do uso extrafiscal das taxas ambientais, porque estas podem se tornar em valioso instrumento dos Estados e Municípios para uma atuação mais efetiva na proteção ao meio ambiente. Além de recuperar os custos da atividade de polícia ambiental (permitindo, ademais, ampliar esta atividade, com o incremento de recursos humanos e tecnológicos), a taxa ambiental ainda pode ser estímulo para a exploração econômica mais sustentável, que contribua para a melhor proteção do meio ambiente, seja quando se torna mais cara, para desestimular certas condutas, seja quando se torna menos onerosa, para, ao contrário, estimular condutas desejadas pelo legislador.

4. PONDERAÇÃO FINAL

Embora limitado pelas exigências editalícias, o caminho percorrido ao longo deste artigo permite, ao se chegar ao seu final, confirmar as hipóteses ventiladas no início do percurso.

Taxas estaduais e municipais, cujo fato gerador seja o exercício do poder de polícia na

[12] Carlos Eduardo Peralta Montero, nesta linha, endossa a posição de Heleno Taveira Torres, denominando esse tipo de taxa de "taxa de tolerância": "A figura da taxa com fins ambientais também poderia ser utilizada para outorgar determinadas licenças para atividades com algum tipo de incidência negativa sobre o meio ambiente, mas dentro dos limites de tolerância ambiental (MONTERO, 2014, p. 251).

esfera ambiental, são instrumentos tributários legitimados pela Constituição da República de 1988. Precedentes vinculantes do Supremo Tribunal Federal reconhecem que Estados e Municípios compartilham com a União diversas competências administrativas relacionadas com a proteção do meio ambiente, competências estas que vão permitir também o exercício da competência tributária comum dos entes federativos para criação de taxas.

As taxas, por sua vez, se mostram como a espécie tributária mais adequada para o exercício da tributação ambiental, em razão dos limites constitucionais à criação de impostos estaduais e municipais, especialmente porque os impostos de competência estadual e municipal se mostram pouco adequados à proteção do meio ambiente, com restrito campo de atuação nesta seara. E as contribuições de melhoria são, sob o ângulo prático, espécie tributária de uso muito reduzido.

E, no exercício da tributação ambiental, as taxas ambientais podem também cumprir função extrafiscal, não se limitando, necessariamente, a recuperar os valores investidos na fiscalização ambiental. Os valores das taxas podem ser calibrados pelo legislador, seja para estimular certa condutas favoráveis ao meio ambiente, seja para desestimular outras condutas reputadas prejudiciais ao meio ambiente. Neste caso, não ficam os montantes das taxas ambientais limitadas ao custo da atividade estatal, podendo extrapolar tal custo, justamente porque o objetivo principal é induzir ou coibir atitudes e comportamentos dos contribuintes.

Bem compreendidas, então, as taxas ambientais terão importante papel a cumprir em prol da proteção do meio ambiente, notadamente no sistema jurídico brasileiro, em que as competências tributárias de Estados e Município são restritas (sempre em comparação com a competência federal), malgrado o compartilhamento da competência administrativa para atuação em favor do meio ambiente. E estas taxas ambientais podem ser empregadas de modo extrafiscal, buscando sempre a melhor proteção do meio ambiente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 5 ed. – 7 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1998.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar, **Uma introdução à ciência das finanças.** 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 17 ed. Rio de Janeiro: forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. *In:* **Direito tributário ambiental.** TORRES, Heleno Taveira – organizador. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312/332.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. *In*: **Direito tributário ambiental.** TORRES, Heleno Taveira – organizador. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 333/353.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário.** 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARINHO, Marina Soares. **As funções da tributação.** Belo Horizonte: Casa do Direito, 2019.

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

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Princípio constitucional da igualdade e os impostos estaduais. *In:* **Princípio da igualdade: uma abordagem multidisciplinar.** RESENDE, Antônio José Calhau de; BERNARDES JÚNIOR, José Alcione (coordenadores). Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Escola do Legislativo. Núcleo de Estudos e Pesquisas), 2018, p. 235/257.

_____ . A base de cálculo das taxas: considerações em torno da Súmula Vinculante nº 29 e o "custo da atividade estatal". **Revista Meritum,** Belo Horizonte, vol. 15, n. 4, p. 329-344, 2020. DOI: https://doi.org/ 10.46560/meritum.v15i4.xxxx

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: Proporcionalidade, tipicidade aberta afetação da receita.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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

TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – Os limites dos chamados "tributos ambientais". *In:* **Direito tributário ambiental.** TORRES, Heleno Taveira – organizador. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 96/156.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. *In:* **Direito**

tributário ambiental. TORRES, Heleno Taveira – organizador. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 21/54.