

LIMITES E POSSIBILIDADES DE UMA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Omara Oliveira de Gusmão*

RESUMO

O presente artigo dá enfoque a alguns pontos sobre a possibilidade de uma tributação voltada para o meio ambiente. Para atingir o desiderato proposto é demonstrado que no Brasil o avanço da legislação ambiental não tem sido suficiente para estancar as ações predatórias ao meio ambiente, o que justifica a busca por novos mecanismos de intervenção, a exemplo da imposição tributária ambiental. Avançando, é visto o tributo ambiental sob dupla função: a de composição dos custos sócio-ambientais e de indução de comportamentos para, a partir desse ponto, adentrar-se nos limites que têm sido imputados à tributação do meio ambiente, englobando o discurso sobre a alta carga tributária brasileira e o debate sobre inviabilidade de criação de simples impostos ambientais. Finalmente, é afirmado que há possibilidade de uma tributação voltada para o meio ambiente, por meio da função finalística dos tributos (fiscal e extrafiscal), bem como pela ampliação da função exercida pelas espécies tributárias atualmente existentes, momento no qual são feitas reflexões sobre alguns impostos e demais espécies de tributos que são inteiramente adequados para utilização na tributação ambiental, aqui defendida como valioso instrumento para concretização dos valores ambientais insertos na Constituição.

PALAVRAS-CHAVES: TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL - PROTEÇÃO AMBIENTAL - TRIBUTO AMBIENTAL - TRIBUTAÇÃO

* Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Professora de Direito Tributário das Faculdades Martha Falcão-AM. Procuradora da Fazenda Nacional.

ABSTRACT

This study foccuses on some issues about the possibility of institution of the environmental taxation. It demonstrates that the evolution of enviromental law in Brazil haven't been enough to stop the environmental damage, justifying the search for new instruments of intervention such as environmental tributation. It also approaches the environmental tax under double function: to impose an environmental cost compensation and to stimulate positive and negative behavior. After, it analyses the limits of the environmental taxation in Brazil, including discussions about high brazilian tributation and about inviability of developing simple environmental taxes. Finally, this paper concludes that is possible to create enviromental taxation through the double taxes functions and through the expanded function of taxes permitted by the Brazilian Federal Constitution of 1988. At this point, this research analyses about species of taxes that are totally right to serve in environmental tributation, defended at this moment as a valuable instrument to realize environmetal values included in the Constitution.

KEYWORDS: ENVIRONMENTAL TAXATION - ENVIRONMENTAL PROTECTION - ENVIRONMENTAL TAX - TAXATION

1. Introdução

O presente artigo objetiva trazer à baila algumas reflexões sobre os limites e as possibilidades dentro do ordenamento jurídico brasileiro para se engendrar e ampliar uma tributação voltada para a proteção do meio ambiente, como novo mecanismo de concreção dos valores ambientais tutelados pela Constituição de 1988.

A importância da temática exsurge dos reclamos da sociedade brasileira e da própria sociedade internacional ante o aviltamento vertiginoso que vem sofrendo o meio ambiente pela via predatória da ação humana decorrente da crescente busca do homem por bens oriundos da natureza, que são escassos e limitados, para a satisfação de suas necessidades que, ao contrário, se apresentam de forma ilimitada.

A desagregação ambiental tem se viabilizado pelo caminho do ritmo acelerado do desenvolvimento, fincado no lucro a qualquer custo, no *laissez faire* econômico e na concepção liberal de propriedade privada¹, características de uma grande parcela dos Estados contemporâneos, imbuídos na exploração dos recursos naturais sem a necessária preocupação com os mecanismos de controle adequados.

Não obstante as medidas de preservação ambiental que os Estados vêm absorvendo para o interior de seus ordenamentos jurídicos, que variam de acordo com a importância que a questão ambiental se reveste em cada um, as normas de proteção do meio ambiente se mostram, não raro, desprovidas de efetividade, seja em razão de regras sancionatórias que possibilitam a transmutação da pena em “termos de compromisso de não repetição da conduta ambiental nociva”, seja pela postura acautelatória ou mesmo tímida do aparelho judiciário, evitando assim que se torne efetiva a aplicação das normas de proteção ambiental, como se observa no ordenamento jurídico brasileiro.

É no rastro das dificuldades enfrentadas pelo Direito Ambiental na concreção dos direitos sócio-ambientais tutelados pela Constituição que o Direito Tributário, por via de uma tributação ambiental sistematizada, apresenta-se como forte aliado na proteção e preservação do ambiente natural. A questão, no entanto, dirige-se para a indagação de como pode ser viabilizada uma tributação ambiental por meio do sistema tributário vigente. É neste sentido, então, que o presente artigo traz algumas reflexões que demonstram a viabilidade da tributação ambiental, transpondo-se assim as suas limitações.

2. A dupla função do tributo ambiental: composição dos custos sócio-ambientais e indução de comportamentos

2.1 O tributo como compensador dos custos sócio-ambientais

¹ SANTANA, Heron José de Santana. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. In: *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, ano 9, no. 33, jan./mar, 2004. p. 9.

Os recursos hoje destinados ao meio-ambiente são insuficientes a custear as atividades de defesa ecológica. A receita orçamentária advém, em grande parte, dos tributos e contribuições. No caso específico da área ambiental, os recursos orçamentários dirigidos ao Ministério do Meio Ambiente são, originalmente, oriundos dos impostos, que custeiam as atividades gerais do Estado. Assim, os recursos destinados ao meio ambiente ficam sujeitos à política governamental que estabelece a prioridade de sua atuação. A decisão de onde gastar é primordialmente política. O governante elabora um plano de ação, demonstra-o nas leis orçamentárias, indica as fontes de seu atendimento e realiza a despesa. O plano de gastos é produto das convicções ideológicas, religiosas, políticas e sociais do grupo que detém o poder². A questão ambiental como prioridade ainda passa ao largo da vontade política do Estado Brasileiro embora sua riqueza natural e biodiversidade estejam a demandar uma maior atenção³.

Nesse sentido, realça a fundamental importância do tributo como compensador dos custos da atividade ambiental. A função do tributo sob este prisma é “internalizar” o ônus causado pela degradação ambiental e ao mesmo tempo fomentar a mudança de comportamento na busca por uma atividade ou produto mais econômico. Se uma empresa em sua atividade provoca degradação ambiental, por exemplo, no custo de sua atividade ou produto, dever conter um “plus” representativo do que o Estado gastará para corrigir a atividade degradante. Ao mesmo tempo em que o custo é composto, não dependendo o Estado das parcas receitas orçamentárias gerais, mas de recursos oriundos de dentro da própria atividade (internalização de custos), promove-se, ainda, o estímulo a uma mudança de comportamento refletido na busca por soluções mais econômicas, e com isso menos agressivas ou degradantes, para os custos que a atividade causa ao meio ambiente. Por outro lado, a internalização do custo da degradação no produto ou na atividade festeja o princípio do “poluidor-pagador”, na medida em que este seria o sujeito passivo da obrigação tributária ambiental decorrente da situação degradante provocada por si próprio.

² NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Teoria dos gastos públicos. In: *Direito Financeiro e Justiça Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 70.

³ Os recursos orçamentários destinados ao Ministério do Meio Ambiente de 2003 a 2005 representam muito pouco do que deve ser feito em termos das questões ambientais no país.

2.2 A função extrafiscal do tributo como fundamento da tributação ambiental

A tributação sob o viés da *extrafiscalidade* é a moldura que vem se desenhando na contemporaneidade. O tributo não mais tem somente a função de financiar o Estado em seu finalismo clássico ou tradicional, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada⁴.

A função extrafiscal do tributo tão bem utilizada como instrumento de intervenção econômica quando se quer equilibrar a balança comercial, por exemplo, aumentando ou reduzindo as alíquotas do imposto de importação, é mecanismo adequado a auxiliar na concretização do valor meio ambiente, estimulando condutas positivas ou desestimulando condutas nocivas à proteção e preservação ambiental. Tal mister, somente é possível utilizando-se a função extrafiscal do tributo, onde o que menos importa é a arrecadação em si mesma, mas a conduta que se pretende estimular ou desestimular. Nesse sentido, a legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (I.R.) prevê a dedução de valores gastos com investimentos considerados de interesse social ou econômico, a exemplo de um reflorestamento, objetivando, com isso, estimular a formação de reservas florestais no território brasileiro.

3. Os limites para uma tributação ambiental: possibilidade de transposição

De início, cabe destacar que a simples menção à criação ou majoração de tributos no sistema tributário brasileiro é despertar calorosa discussão em torno da sua legitimidade⁵ mormente quando se tem em conta ser a carga tributária brasileira uma das mais altas do mundo.

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3^a ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 587.

⁵ Santana anota que “é necessário ressaltar que o Brasil já possui uma elevada carga tributária, de modo que falar em intervenção na atividade econômica através da instituição de um novo tributo pode parecer, à primeira vista, destituída de qualquer legitimidade”. In: SANTANA, Heron José de Santana. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. In: *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, ano 9, no. 33, jan./mar, 2004. p.11.

No que tange a uma tributação ambiental, parte-se dos argumentos acerca da alta carga tributária brasileira em cotejo com a necessidade de uma tributação voltada às atividades que exerçam influência, no mínimo potencialmente danosa sobre o meio ambiente. A grande maioria das contas feitas para fixar a carga tributária brasileira, olvidam de incluir os incentivos fiscais que, não raro, reduzem o peso da imposição fiscal. Uma análise mais acurada certamente demonstrará que alguns países europeus possuem carga mais elevada que a brasileira. A pressão fiscal média dos países industrializados da Europa, exceto Portugal, Espanha, Grécia e Turquia, gira em torno de 40%, superior a média prevista pela OCDE⁶. A diferença está na real concretização dos direitos sociais por esses países, incluindo o ambiental. Não se quer dizer com isto que o cidadão brasileiro tenha que suportar uma tributação desmedida.

O impacto da carga fiscal é muito mais sentido, por possuir o Brasil uma imposição tributária distorcida que incide menos sobre o capital e determinadas atividades e mais sobre o trabalho assalariado, responsável por uma grande parte do peso real e emocional da tributação.

Com efeito, atividades que poderiam estar arcando com o ônus da tributação estão fora do raio de incidência desta, sendo os custos correspondentes suportados, em geral, por contribuintes de impostos, cuja receita são utilizadas para custear as atividades gerais do Estado. É o caso das atividades que tem reflexos ambientais. O Estado pouco consegue destinar recursos para o meio ambiente, sem conseguir concretizar seu papel constitucional de proteção ambiental.

Por outro lado, os direitos sociais, no Brasil, ainda não estão verdadeiramente consolidados por uma série de fatores como a ausência de recursos financeiros e orçamentários específicos, vontade política, políticas setoriais desordenadas, ineficácia jurídica e real das normas prescritivas e sancionatórias, timidez do judiciário no controle das políticas públicas⁷, dentre outros acima mencionados, o

⁶ FEITOSA, Raymundo Juliano. Tendências fiscais nos países de capitalismo avançado. *In: Tributação & Desenvolvimento*, Recife, Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, ano 4, vol. I. p. 62, julho, 2002.

⁷ Krell critica o judiciário quando aprecia questões ambientais. Afirma que a timidez no que pertine à discricionariedade administrativa é deixada de lado, uma vez que particulares ou empresas economicamente bem situadas conseguem, via de regra, no âmbito do Poder Judiciário a liberação de seus projetos de legalidade duvidosa (loteamentos e construções irregulares, por exemplo). Ressalta, no entanto, que tal situação é mais verificada em Tribunais de Justiças estaduais, que

que evidencia o fracasso da federação brasileira na tutela dos serviços essenciais para uma grande maioria de sua população⁸. O mesmo ocorre com os chamados direitos de terceira dimensão, incluindo aqui o direito a um meio ambiente saudável e equilibrado e o respectivo dever do Estado em protegê-lo. Os problemas ambientais avultam-se e o Estado brasileiro ante a sua diversidade ambiental, e a comprovada incapacidade na solução dos respectivos problemas, não tem logrado êxito na concretização do “valor, constitucionalmente consagrado, meio ambiente”.

É neste contexto, portanto, que o discurso da alta carga tributária tende a esvaziar-se para dar lugar a mais um instrumento de proteção ambiental, que por suas próprias características, apresenta-se potencialmente como compensador dos custos sócio-ambientais e indutor de comportamentos⁹, tarefas que as normas repressivas não têm conseguido concretizar.

De outra parte, impende dizer que parte da doutrina recente da tributação ambiental nega que o simples *imposto* possa ser utilizado com fins ambientais¹⁰, por ser aquele caracterizado independentemente de uma atividade estatal específica em relação ao contribuinte (art. 16, do CTN)¹¹, por existir vedação constitucional que o impede de estar vinculado a órgão, fundo ou despesa¹², por estar voltado a custear as atividades gerais do Estado¹³.

A Constituição brasileira traz vários dispositivos que permitem a imposição tributária ambiental. Não se podendo negar, portanto, a existência de uma tributação ambiental brasileira. No entanto, tal tributação é pontual. O debate, então, a ser enfrentado é como ampliar a proteção ambiental por uma via sistematizada dos

tendem a relegar a proteção ambiental a um segundo plano. In: KRELL, Andréas J. *Discricionariedade administrativa e proteção ambiental: o controle dos conceitos jurídicos indeterminados e a competência dos órgãos ambientais – Um estudo comparativo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 57-58.

⁸ KRELL, Andréas J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002. p. 18.

⁹ FERRAZ, Roberto. *Tributação ambiental orientada – possibilidades no Brasil*. 8º Congresso Internacional de Direito Ambiental. Disponível em: <<http://www.planetaverde.org/teses/663-678.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2004.

¹⁰ FERRAZ, Roberto. *Tributação ambiental orientada – possibilidades no Brasil*. 8º Congresso Internacional de Direito Ambiental. Disponível em: <<http://www.planetaverde.org/teses/663-678.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2004.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 36.

¹² O art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988 veda expressamente a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvando as hipóteses previstas nos arts. 158 e 159, nos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, no art. 167, § 4º, 168, § 8º, e no art. 80, § 1º, do ADCT.

tributos, analisando as espécies tributárias existentes que já servem de instrumento de tributação ambiental, bem como aquelas que podem viabilizar os avanços necessários a uma imposição tributária sistematizada com fim ambiental. O enfoque tanto a função fiscal como extrafiscal das espécies tributárias, bem como os aspectos da imposição, de desoneração tributária, incluindo subsídios e incentivos fiscais.

Os impostos, assim como os tributos em geral, possuem dupla função: a fiscal e a extrafiscal, predominando uma ou outra. Tanto é assim, que os impostos de importação e sobre produtos industrializados são “livres” por mandamento constitucional, do princípio da anterioridade e da legalidade estrita no tocante às suas alíquotas, possuindo além da fiscal a função extrafiscal de intervenção econômica. Assim, Um eventual imposto que venha a estabelecer alíquotas diferenciadas em razão da maior ou menor atividade poluidora não estará a penalizar quem mais polui, ao contrário estará primando pelo incentivo na busca de alternativas que reduzam a poluição. O estímulo é totalmente permitido na busca de efeitos extrafiscais. Atente-se que a justiça tributária incorpora o princípio da igualdade. Os que se conformam com suas atividades poluidoras devem ser tratados igualmente. E os que buscam novas tecnologias para minorar sua atividade econômica poluidora também devem ter tratamento homogêneo. Entre uma categoria e outra é que se dá o tratamento diferenciado com base na extrafiscalidade. Festeja-se, então, o princípio da igualdade, tratando os desiguais desigualmente, não comportando a tributação nesses moldes qualquer pecha de inconstitucionalidade. Nesse sentido poder-se-ia dizer inconstitucional a progressividade no tempo ou as alíquotas diferentes do IPTU consoante a localização ou o uso do imóvel? Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva é insuficiente para justificar a tributação extrafiscal do tributo, que diferencia as alíquotas não a partir da capacidade do contribuinte em contribuir, mas os seus méritos¹⁴. A própria constituição corrobora tal entendimento quando eleva a princípio geral da atividade econômica a defesa do meio ambiente, incluindo o “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração” (art. 170, VI).

¹³ CF, art. 167, IV.

¹⁴ SANTANA, Heron José de Santana. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. In: *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, ano 9, no. 33, jan./mar, 2004. p. 13.

Com efeito, nada impede que o imposto seja utilizado a intervir como instrumento de política ambiental. Assim as atividades econômicas que comportem o consumo, o uso, a importação e a industrialização de produtos potencialmente agressivos ao meio ambiente, podem ser objeto da tributação ambiental. Necessário, no entanto, o querer do constituinte derivado nas necessárias alterações constitucionais.

Não cabe, portanto, no atual ordenamento jurídico brasileiro a instituição de imposto em que a totalidade da arrecadação seja voltada especificamente para custear as despesas ambientais. Mas na medida em que a consciência ambiental for se cristalizando, e passar a ser prioridade estatal, há possibilidade, mediante as necessárias alterações constitucionais na competência impositiva dos entes federativos, conjugada com a inclusão de ressalva ao art. 167, IV, da Constituição, de se efetuar uma imposição específica visando atingir as atividades nocivas ao meio ambiente, vinculando a arrecadação a fundo destinado à proteção ambiental, o que certamente não agrada alguns doutrinadores brasileiros pela concepção tradicional da finalidade que os impostos exercem no direito pátrio, mas que certamente estará em consonância com a atual consciência da importância da utilização dos mais variados instrumentos para impedir ou minorar a degradação ambiental.

Não se deve olvidar, igualmente, que é permitido à União instituir outros impostos no âmbito de sua competência residual, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (art. 154, I). Nesta hipótese também seria necessária a inclusão da ressalva aludida anteriormente.

Enquanto não forem promovidas as alterações propugnadas e, em sendo mantidas as prescrições normativas constitucionais das competências impositivas e do art. 167, IV, que veda a vinculação da receita dessa espécie tributária, a solução vislumbrada, inicialmente, é considerar alguns impostos hoje existentes, de acordo com suas características, como instrumentos de proteção ambiental, a servirem de aliados aos valores ambientais constitucionalmente protegidos.

Como, então, transpor tais limites impostos pela legislação tributária e avançar em direção a uma tributação ambiental?

4. As possibilidades de uma tributação ambiental

Este tópico destina-se às reflexões sobre as potencialidades de cada espécie tributária no sentido de auxiliar a tributação ambiental com vistas à defesa e proteção do meio ambiente¹⁵:

I) Os impostos – No campo dos impostos, destacam-se, a título exemplificativo, alguns que viabilizam ou poderiam ampliar a concretização de uma tributação ambiental, por meio de incentivos e de desonerações tributárias:

a) **Importação de produtos estrangeiros.** Nada obsta que lei federal disponha sobre a redução ou isenção do imposto quando os bens importados sejam para emprego de tecnologia que reduzam a degradação do meio ambiente, como se deu, a título ilustrativo, com a isenção concedida dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e do adicional ao frete para renovação da marinha mercante às importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica¹⁶, e com a isenção do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidentes na importação de equipamentos e materiais destinados, exclusivamente, ao treinamento de atletas e às competições desportivas relacionados com a preparação das equipes brasileiras para jogos olímpicos, paraolímpicos e parapanamericanos¹⁷. Nos dois casos, a desoneração tributária objetiva incentivar a pesquisa científica e tecnológica e as atividades esportivas olímpicas. O mesmo poderá se dar em relação às atividades ecologicamente adequadas.

b) o **imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza** é forte mecanismo de indução fisco-ambiental, na medida em que permitir a dedução de despesas comprovadamente realizadas com a preservação do meio ambiente. Nesse

¹⁵ GUSMÃO. Omara Oliveira de. *Proteção ambiental e tributação: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional “meio ambiente”*. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 14, nº 66, pp. 113-148, jan-fev. 2006.

¹⁶ BRASIL. Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990. Dispõe sobre importações de bens destinados à pesquisa científica e tecnológica, e dá outras providências. Altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial da União*, Brasília – DF, 2 abr. 1990. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/Leis/Ant2001/lei801090.htm>>. Acesso em: 23 nov., 2004.

¹⁷ BRASIL. Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002. Altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial da União*, Brasília – DF, 13 mai. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/Leis/2002/lei10451.htm>>. Acesso em: 23 nov., 2004.

sentido, a Lei federal nº 5.106/66, os Decretos federais 96.233/88 e 93.607/86, estabelecem a redução do imposto na hipótese de valores despendidos em florestamento ou reflorestamento desde que comprovadamente sirvam à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas.

c) **Imposto sobre produtos industrializados**. No caso do imposto sobre produtos industrializados, a lei federal já contempla uma hipótese de tributação extrafiscal ambiental na medida em que isenta do IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), de no mínimo quatro portas, movidos a combustíveis de origem renovável¹⁸.

Pode, assim, ser instrumento precioso na tributação ambiental, pois possuindo como princípio norteador a seletividade, esta pode ter seu campo de abrangência ampliado para consagrar como essencial os produtos de menor impacto ambiental.

d) o **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**. O ITR exerce a dupla função do tributo. Além de possuir caráter fiscal, é primordialmente um imposto com grande capacidade para indução de condutas ecologicamente adequadas. Na esteira da mudança de concepção da propriedade individualista advinda do Estado liberal, a Constituição brasileira de 1988 concebeu a função social como integrante daquele direito. Na bem empregada metáfora, tem-se o direito de propriedade como o cristal impregnado pela luz, que seria a função social, gerada pelo Estado social e democrático de Direito¹⁹.

Nesse sentido, a Constituição Federal, com inspiração no Estatuto da terra, expressamente consigna que a função social da propriedade imobiliária rural é cumprida quando, simultaneamente, atende aos requisitos de aproveitamento racional e adequado, de utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente, bem como cumprimento das regras de relações de trabalho, e de exploração que atenda ao bem-estar dos proprietários e trabalhadores(CF, art. 186).

¹⁸ BRASIL. Lei nº 10.182, de 12 de fevereiro de 2001. Restaura a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis destinados ao transporte autônomo de passageiros e ao uso de portadores de deficiência física, reduz o imposto de importação para os produtos que especifica, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília – DF, 14 fev. 2001. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/Leis/2001/lei10182.htm>>. Acesso em: 23 nov., 2004.

¹⁹ CHEMERIS, Ivan. *A função social da propriedade: o papel do judiciário diante das invasões de terras*. São Leopoldo-RS: UNISINOS, 2003. p. 70

O texto maior trouxe uma concepção mais abrangente de função social, demonstrando não só a preocupação com a produtividade (concepção econômica desenvolvimentista), mas não descurou de afirmar, simultaneamente, o cumprimento de uma legislação ecológica e trabalhista²⁰.

O sistema tributário não ficou alheio à função social da propriedade rural quando estabelece a imposição tributária voltada a desestimular a propriedade improdutiva. A legislação ordinária, por sua vez, demonstra expressamente a função extrafiscal do ITR dirigida à proteção ambiental. Assim, a Lei nº 9.393/96 estabelece que para efeito de apuração do ITR, considerar-se-á área tributável a área total do imóvel, excluindo-se as de preservação permanente e de reserva legal e as de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas (art. 10, § 1º, II)²¹.

Antes, o Código Florestal já isentava de tributação as terras de propriedade privada, em que fosse necessário o florestamento ou reflorestamento de preservação permanente, utilizadas pelo Poder Público Federal (§ 2º, do art. 18, da Lei nº 4.771, de 15.09.1965)²².

e) o *Imposto sobre a propriedade de veículos automotores*. O IPVA é também um forte instrumento para a tributação com finalidade extrafiscal. Os veículos que utilizarem combustíveis renováveis podem ser tributados com alíquotas diferenciadas, como já ocorre no Rio de Janeiro (Lei estadual nº 948/85);

f) O ICMS sobre os produtos de consumo é, certamente, um forte aliado à proteção ambiental. Apesar da seletividade deste imposto ser facultativa, consoante os precisos termos do art. 155, § 2º, III, da CF, nada impede que seja adotada com o fim de considerar essencial os produtos de baixo impacto ambiental e tributá-los com alíquotas menores.

Alguns estados brasileiros concedem incentivos fiscais aos contribuintes de ICMS que adotam posturas ambientais adequadas. No Estado do Amazonas há lei que prevê a concessão de incentivos fiscais e extrafiscais àqueles que, além de

²⁰ CHEMERIS, Ivan. Ob. cit. p. 82.

²¹ BRASIL. Lei nº 9.393, 19 de dezembro de 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 União*, Brasília – DF, dez. 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/Leis/Ant2001/lei939396.htm>>. Acesso em: 25 nov., 2004.

²² PETERS, Edson Luiz; PIRES, Paulo de Tarso de Lara (Org.). *Legislação ambiental federal*. Curitiba: Juruá, 2001. p. 85.

satisfazerem duas outras condições de dez previstas naquele instrumento normativo, “concorram para a utilização racional e sustentável de matéria-prima florestal e de princípios ativos da biodiversidade amazônica, bem como dos respectivos insumos resultantes de sua exploração” (art. 4º, § 1º, VII da lei estadual nº 2.826/2003²³).

Ainda como instrumento de intervenção estatal com vistas à proteção ambiental, não propriamente tributário, mas financeiro, tem-se o denominado “ICMS ecológico”.

O sistema tributário constitucional brasileiro é apresentado sobre tríplice aspecto: o da repartição de competências tributárias entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; o dos princípios e limitações do poder de tributar; e o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da federação²⁴. Para a maioria dos autores, a presença do sistema de partilha de receitas no capítulo do sistema tributário constitui um grande equívoco, por se tratar de assunto que foge ao Direito tributário, sendo matéria afeita às finanças públicas²⁵. No entanto, foi no âmbito deste último subsistema que surgiu o ICMS ecológico.

Com efeito, quando trata da partilha da receita do ICMS dos Estados, a Constituição brasileira prevê a entrega de 25% de sua arrecadação aos Municípios, sendo que três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações de circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas nos seus respectivos territórios, e até um quarto, *de acordo com o que dispuser lei estadual* (CF, art. 158, parágrafo único, II). Com base neste último critério alguns Estados anteviram a possibilidade de criar condicionamentos de entrega dos recursos do ICMS aos Municípios com finalidade de defesa ambiental. O pioneiro foi o Estado do Paraná (Lei complementar estadual nº 59/91). Atualmente podem ser incluído no rol dos adeptos do ICMS ecológico, além do Paraná, os Estados de São Paulo, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Rondônia, Amapá, Rio Grande do Sul, Mato Grosso,

²³ BRASIL. Lei nº 2.826, 29 de setembro de 2003. Regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Amazonas*, Manaus – AM, 29 set. 2003. Republicada em 01 out. 2003. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/download/legislação/leis/legi_I_2826-03.pdf>. Acesso em: 30 nov., 2004.

²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 46.

²⁵ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Ob. cit. p. 367.

Pernambuco e Tocantins. Infelizmente alguns Estados potencialmente sujeitos a degradação ambiental, como o Amazonas, por exemplo, ainda não adotaram o ICMS ecológico como instrumento de defesa ambiental.

g) O *Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana*, de competência municipal, por meio de suas alíquotas progressivas, pode também ter como finalidade estimular, com tributação mais baixa, as propriedades que estejam exercendo alguma função ambiental, estética ou paisagística. O texto constitucional brasileiro, em seu art. 156, § 1º, II, prevê que o IPTU poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. O conceito aberto “uso do imóvel” pode albergar, na legislação municipal, a utilização da propriedade compatível com a política ambiental urbana para impor menor tributação.

O Município do Rio de Janeiro concede isenção do IPTU aos sujeitos passivos que possuam terrenos e prédios de interesse ecológico, paisagístico ou ambiental, reservas florestais e terrenos com florestas de área superior a 10.000 metros (Lei municipal nº 691/94)²⁶; Tal medida reflete o anseio da sociedade para a ordenação das cidades, pois dessa forma, a propriedade estará cumprindo a sua função social (CF, art. 182, § 2º).

Assim, o IPTU como portador da extrafiscalidade pode exercer função favorecedora ou repressora²⁷, pois pode ser utilizado tanto para estimular a criação de reservas ambientais privadas urbanas como para desestimular determinadas construções que afetem a estética ou a paisagem da cidade.

h) *Imposto sobre serviços de qualquer natureza*. O imposto municipal sobre serviços pode ser objeto da concessão de incentivos quando na prestação estiver imbuída uma preocupação e uma consciência ambiental²⁸.

II) **As taxas** - Essa espécie tributária, por sua característica de ser tributo vinculado a atuação estatal específica relativa ao contribuinte e, por possuir como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestado ao contribuinte ou

²⁶ ARAÚJO, Cláudia Campos de; FERREIRA, Maria Isabel Reis; RODRIGUES, Patrícia Castilho Rodrigues; SANTOS, Simone Marques dos. *Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas*. São Paulo: SENAC, 2003, p. 38.

²⁷ FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2ª ed., rev., atual., ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. pp. 152-153.

posto à sua disposição²⁹, ou seja embora por ele não requerido, e até desvantajoso³⁰, adequa-se perfeitamente à tributação ambiental. Como as taxas podem ser de polícia³¹ e de serviços, não há óbices, e é até desejável, a criação de taxas específicas dirigidas à proteção ambiental, desde que obedecido o mesmo regime de tributação das taxas em geral. É por meio do poder de polícia que o Estado estabelece limites à utilização do meio ambiente, em prol da própria coletividade, com o escopo de evitar as agressões ambientais³². Assim, é perfeitamente cabível a instituição de taxas em razão de fiscalização da atividade poluentes de indústria ou de veículos, por exemplo.

Um dos grandes problemas da política ambiental, principalmente no tocante a tratamento, reciclagem e redução de resíduos oriundos de atividades industriais, é a ausência da cobrança de taxas. Na medida em que tal política tributária for implementada o empresário buscará reduzir o resíduo decorrente de sua atividade, bem como implementará mecanismos de reciclagem desse material³³.

Atualmente alguns municípios brasileiros já possuem taxas dirigidas à proteção ambiental, são elas: taxa de esgoto domiciliar e industrial, a primeira com receita destinada a cobrir os custos das estações de tratamento e a segunda, no saneamento das estações em razão dos resíduos poluentes despejados pela atividade industrial; taxa de lixo por coleta domiciliar; taxa de emissão de ruídos, cobradas em razão do poder de polícia fiscalizatório da poluição sonora em estabelecimentos comerciais e particulares; taxas florestais, com recursos destinados à reposição florestal; taxas de visitação, cobradas para manutenção de parques ecológicos.

²⁸ ARAÚJO, Cláudia Campos de; FERREIRA, Maria Isabel Reis; RODRIGUES, Patrícia Castilho Rodrigues; SANTOS, Simone Marques dos. *Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas*. São Paulo: SENAC, 2003, p. 38.

²⁹ Art. 145, II da Constituição Federal de 1988 c/c art. 77 do Código Tributário Nacional.

³⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p.469.

³¹ O art. 78 do Código Tributário Nacional define o poder de polícia como sendo a “atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público, concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

³² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; MOTA, Roberta Ferreira de Andrade. Meio ambiente e poder de polícia: aplicação do princípio do poluidor-pagador. *In: Revista Jurídica Amazonense*, v. 1, nº 5, Manaus: PGE/IPAAM, 1999. p. 30.

III) **As contribuições de melhoria** - A *contribuição de melhoria*³⁴ também é tributo adequado a uma imposição tributária ecológica, uma vez que sendo tributo vinculado a uma atividade estatal específica em relação ao contribuinte, no caso, obras públicas que resultem em valorização imobiliária, poderia ser utilizada para a construção de obras como parques ecológicos ou de preservação ambiental. Atualmente o Estado desapropria propriedades particulares para a criação de tais áreas de preservação ambiental, efetua gastos com indenizações, mas não cobra dos proprietários vizinhos a contribuição devida pela valorização do imóvel privado. A realidade brasileira é que tal contribuição é um instrumento pouco utilizado em razão das dificuldades operacionais em calcular-se o valor real do tributo.

IV) **Os empréstimos compulsórios** - Os *empréstimos compulsórios* também se prestam a uma tributação ambiental. Este como as contribuições especiais são caracterizados por terem o produto de sua arrecadação vinculados a uma destinação específica. Dessa maneira, os empréstimos compulsórios podem ser instituídos no caso de investimentos públicos, caracterizados pela urgência e relevância, bem como para atender as despesas oriundas de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência³⁵, e devem ter o produto de sua arrecadação vinculado à despesa que motivou a sua instituição. Essa espécie tributária já se reveste de condições no sentido da tutela ambiental, na medida em que a agressão ao meio ambiente seja elemento caracterizador do estado de calamidade pública. Não obstante a proposta de reforma tributária introduzida, inicialmente, pela PEC Nº 41/2003, tenha acrescentado expressamente a hipótese de instituição do tributo para atender também as despesas decorrentes de desastre ambiental, tal inclusão não se manteve na aprovação do texto final³⁶.

V) **As contribuições de intervenção no domínio econômico** - Dentre as contribuições especiais, destacamos a *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico* – CIDE como escorrito instrumento para viabilizar a proteção ao meio ambiente. Tal contribuição é voltada para cobrir os custos de atividades específicas,

³³ MARQUES, José Roque Nunes. Competência, independência e complementariedade constitucional das esferas cíveis, criminal e administrativa-debate. In: HERMANS, Maria Artermisia Arraes (Coord.). *Direito ambiental*. Brasília: Brasília Jurídica, OAB-Conselho Federal, 2002. p. 390.

³⁴ Art. 145, III da CF/88 c/c art. 81 e seguintes do CTN.

³⁵ Art. 148 da CF/88.

³⁶ Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.

utilizada pelo Estado como instrumento de intervenção econômica. Alguns autores elegem a CIDE, pela característica de atingir a todos dentro de uma mesma atividade, como tributo ideal para a tributação ambiental por não violar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva³⁷. Na realidade, a CIDE apresenta-se como instrumento ideal na medida em que pode incidir diretamente sobre as atividades econômicas com reflexos ambientais, no entanto, isso não significa que a tributação ambiental pela via da função extrafiscal dos impostos não tenha sua importância. A CIDE possui a capacidade de “internalizar” os custos ambientais por poder ter sua arrecadação destinada a uma atividade específica, e ao mesmo tempo estimular ou desestimular comportamentos, mas os impostos também são importantes instrumentos na indução de condutas ecologicamente adequadas, e não há que se falar em inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, pois se trata da função extrafiscal do imposto onde a igualdade é distributiva e a capacidade interessa menos que o mérito em se contribuir com a produção e consumo de bens ecologicamente sustentáveis.

Importante passo no sentido de uma tributação ambiental, foi dado com a edição da Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001³⁸. O § 4º, do art. 177, introduzido pela referida emenda prevê que a lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível poderá ter alíquotas diferenciada por produto ou uso, sendo os recursos arrecadados destinados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, e ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

5. Conclusão

³⁷ FERRAZ, Roberto. *Tributação ambiental orientada – possibilidades no Brasil*. 8º Congresso Internacional de Direito Ambiental. Disponível em: <<http://www.planetaverde.org/teses/663-678.pdf>>. Acesso em: 19 jan. 2004.

³⁸ CF, § 4º, II, b, do art. 177 da Constituição Federal de 1988 c/c o art. 149 e Lei Federal nº 10.336/2001.

Afirma-se a tributação como coadjuvante no processo de defesa ambiental brasileira com base na compensação dos custos sócio-ambientais e na função indutora de comportamentos ecologicamente adequados. Por essa via, conclui-se que uma tributação ambiental sistematizada é viável no ordenamento jurídico brasileiro.

A uma, porque algumas espécies tributárias existentes já exercem, de certa maneira, uma função finalística de proteção ambiental, por meio das taxas de fiscalização, incentivos e subsídios.

A duas, porque as espécies tributárias previstas na Constituição de 1988 são potencialmente suscetíveis de avanços em relação à tributação ambiental. Mesmo o imposto, tido pela maioria dos doutrinadores como uma espécie não compatível com a tributação do meio ambiente, pode ser viabilizado sob dois aspectos: aproveitando o viés extrafiscal de alguns tributos como o ITR, o IPTU, o IPI, o ICMS, o IR, ou como simples imposto, desde que promovida as alterações constitucionais nas regras de competência e promovida a inclusão de ressalva no art. 167, IV, da Carta Maior. A União, também, na sua competência residual pode instituir o imposto ambiental desde que observadas as determinações do art. 154, I, da CF, mais a inclusão da ressalva mencionada.

A tributação ambiental almejada, no entanto, submete-se às limitações previstas às imposições tributárias em geral, somando-se a observância aos princípios ambientais do desenvolvimento sustentável, do poluidor/usuário-pagador, da prevenção, entrelaçados pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, formando-se assim uma teia sistematizadora entre o poder tributário e o poder-dever jurídico do Estado de proteção, defesa e preservação do meio ambiente.

É nessa perspectiva que algumas políticas públicas ineficientes encontram na tributação um de seus maiores aliados. É o que se espera da tributação ambiental.

6. Referências

6.1 Bibliográficas

ARAÚJO, Cláudia Campos de; FERREIRA, Maria Isabel Reis; RODRIGUES, Patrícia Castilho Rodrigues; SANTOS, Simone Marques dos. *Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas*. São Paulo: SENAC, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3^a ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19^a ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15^a ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

CHEMERIS, Ivan. *A função social da propriedade: o papel do judiciário diante das invasões de terras*. São Leopoldo-RS: UNISINOS, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

FEITOSA, Raymundo Juliano. Tendências fiscais nos países de capitalismo avançado. In: *Tributação & Desenvolvimento*, Recife, Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, ano 4, vol. I. p. 62, julho, 2002.

FERRAZ, Roberto. *Tributação ambiental orientada – possibilidades no Brasil*. 8^o Congresso Internacional de Direito Ambiental. Disponível em: <<http://www.planetaverde.org/teses/663-678.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2004.

FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2^a ed., rev., atual., ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. *Proteção ambiental e tributação: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional “meio ambiente”*. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 14, n^o 66, pp. 113-148, jan-fev. 2006.

KRELL, Andréas J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

_____. *Discricionariedade administrativa e proteção ambiental: o controle dos conceitos jurídicos indeterminados e a competência dos órgãos ambientais – Um estudo comparativo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MARQUES, José Roque Nunes. Competência, independência e complementariedade constitucional das esferas cíveis, criminal e administrativa. In: HERMANS, Maria Artermísia Arraes (Coord.). *Direito ambiental*. Brasília: Brasília Jurídica, OAB-Conselho Federal, pp. 363-374, 2002.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Teoria dos gastos públicos. In: *Direito Financeiro e Justiça Tributária*. Rio do Janeiro: Lumen Juris, pp. 70-90, 2004.

PETERS, Edson Luiz; PIRES, Paulo de Tarso de Lara (Org.). *Legislação ambiental federal*. Curitiba: Juruá, 2001.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; MOTA, Roberta Ferreira de Andrade. Meio ambiente e poder de polícia: aplicação do princípio do poluidor-pagador. In: *Revista Jurídica Amazonense*, v. 1, nº 5, Manaus: PGE/IPAAM, 1999.

SANTANA, Heron José de Santana. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. In: *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, ano 9, no. 33, pp. 9-31, jan./mar, 2004.

6.2 Legislação

BRASIL. *Código tributário nacional*. 32ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988.

BRASIL. Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990. Dispõe sobre importações de bens destinados à pesquisa científica e tecnológica, e dá outras providências. Altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial da União*, Brasília – DF, 2 abr. 1990. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislaçao/Leis/Ant2001/lei801090.htm>. Acesso em: 23 nov., 2004

BRASIL. Lei nº 9.393, 19 de dezembro de 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 União*, Brasília – DF, dez. 1996. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislaçao/Leis/Ant2001/lei939396.htm>. Acesso em: 25 nov., 2004.

BRASIL. Lei nº 10.182, de 12 de fevereiro de 2001. Restaura a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis destinados ao transporte autônomo de passageiros e ao uso de portadores de deficiência física, reduz o imposto de importação para os produtos que especifica, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília – DF, 14 fev. 2001. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislaçao/Leis/2001/lei10182.htm>. Acesso em: 23 nov., 2004.

BRASIL. Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002. Altera a legislação tributária federal, publicada no *Diário Oficial da União*, Brasília – DF, 13 mai. 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislaçao/Leis/2002/lei10451.htm>. Acesso em: 23 nov., 2004.

BRASIL. Lei nº 2.826, 29 de setembro de 2003. Regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Amazonas*, Manaus – AM, 29 set. 2003.

Republicada em 01 out. 2003. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/download/legisla%C3%A7%C3%A3o/leis/legi_I_2826-03.pdf>. Acesso em: 30 nov., 2004.